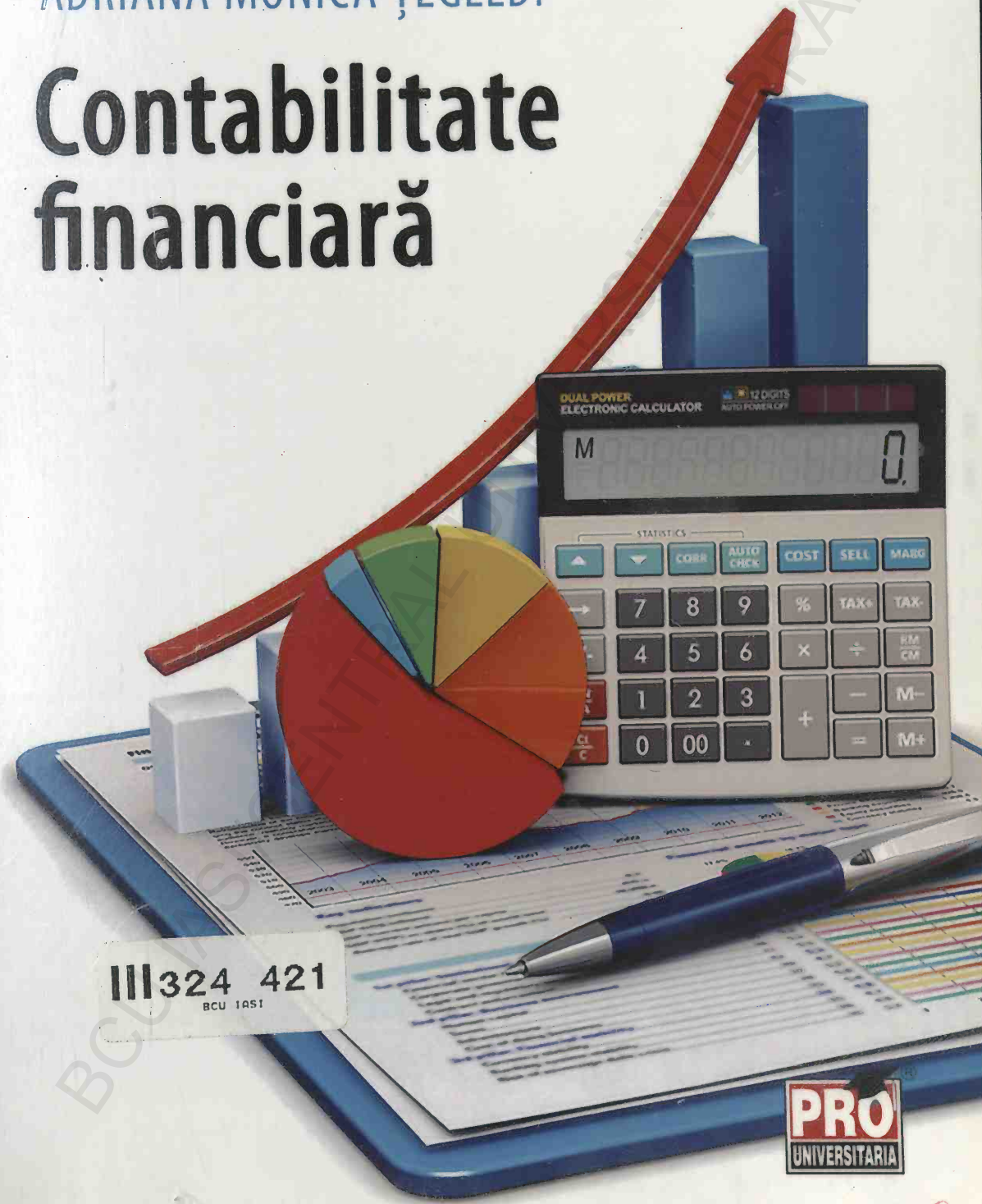
ADRIANA MONICA ȚEGLEDI

Contabilitate financiară



III324 421
BCU IASI

PRO UNIVERSITARIA

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

III324 421
BCU IASI

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Adriana Monica ŢEGLEDI

CONTABILITATE FINANCIARĂ

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Adriana Monica ŢEGLEDI

700447

CONTABILITATE FINANCIARĂ

0 000010 75756 BCU IAŞI

PRO UNIVERSITARIA 2014
BUCUREŞTI

ALE

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Copyright © 2014, **Editura Pro Universitaria**

Toate drepturile asupra prezentei ediții aparțin
Editurii Pro Universitaria

Nicio parte din acest volum nu poate fi copiată fără acordul scris al
Editurii Pro Universitaria

Descrierea CIP a Bibliotecii Naționale a României
ȚEGLEDI, ADRIANA MONICA
Contabilitate financiară / Țegledi Adriana Monica. –
București : Pro Universitaria, 2014
Bibliogr.
ISBN 978-606-26-0084-6

657.41/.45
336.748.2

Adriana Monica ȚEGLEDI – Cadru didactic la Universitatea Petrol-Gaze din Ploiești

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

26 IUN. 2018

CUPRINS

Introducere în contabilitate 9

Capitolul I
REGLEMENTAREA CONTABILITĂȚII ÎN ROMÂNIA 12
1.1. Situațiile financiare în România 12
1.2. Bilanțul Contabil 13
Teste de autoevaluare 14
1.3. Elementele bilanțului 16
1.3.1. Activul 16
1.3.2. Pasivul 23
Teste de autoevaluare 28
1.4. Modificările bilanțului contabil 28

Capitolul II
PREZENTAREA CONTURILOR DE CAPITAL 33
2.1. Delimitări şi structuri privind capitalurile 33
2.2. Conținutul economic, funcția contabilă şi corespondența conturilor de capital 37
Aplicații: 45
Teste de autoevaluare 51

Capitolul III
CONTABILITATEA CONTURILOR DE IMOBILIZĂRI 53
3.1. Delimitări şi structuri privind imobilizările 54
3.2. Contabilitatea imobilizărilor necorporale 59
3.2.1. Active de natura cheltuielilor de constituire 60
3.2.2. Active de natura cheltuielilor de dezvoltare 61
Aplicații: 63
3.2.3. Active de natura concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturile şi activele similare 64
Aplicații: 65
3.2.4. Active de natura fondului comercial 66
3.2.5. Active de natura avansurilor şi a altor imobilizări necorporale 67
3.3. Contabilitatea imobilizărilor corporale 67
3.3.1. Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale 70
3.3.1.1. Evaluarea la intrare a imobilizărilor corporale 71

BCU IASI - CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3.3.1.2. Evaluarea imobilizărilor corporale în momentul încetării recunoaşterii 71
3.3.1.3. Evaluarea imobilizărilor corporale la inventariere 72
3.3.1.4.Eevaluarea în momentul închiderii exerciţiului 72
3.3.2. Reevaluarea imobilizărilor corporale 72
3.3.3. Cedarea şi casarea imobilizărilor 73
Aplicaţii 74
3.4. Contabilitatea imobilizărilor financiare 78
Aplicaţii 79

Capitolul IV
CONŢINUTUL ECONOMIC, FUNCŢIA CONTABILĂ ŞI CORESPONDENŢA CONTURILOR DE STOCURI 82
4.1. Conţinutul şi structura stocurilor 82
4.2. Metode de evaluare a stocurilor 83
4.3. Organizarea contabilităţii stocurilor 88
4.4. Prezentarea conturilor utilizate pentru evidenţa stocurilor 90
4.5. Documente utilizate pentru evidenţa stocurilor 104
Teste de autoevaluare 106

Capitolul V
CONŢINUTUL ECONOMIC, FUNCŢIA CONTABILĂ ŞI CORES-PONDENŢA CONTURILOR DIN CLASA 4 – CONTURI DE TERTI 108
5.1. Prezentarea conturilor de datorii comerciale 129
5.2. Prezentarea conturilor utilizate pentru evidenţa creanţelor 136
5.3. Contabilitatea taxei pe valoare adăugată 141
5.3.1. Cotele de impunere 142
5.3.2. Evidenţa TVA – declaraţii şi documente specifice 143
5.3.3. Prezentarea conturilor utilizate pentru înregistrarea TVA 147
5.4. Conturile utilizate pentru evidenţierea datoriilor şi drepturilor salariale 151
5.4.1. Sfera de cuprindere a salariului 152
5.4.2.Elementele care formează salariul brut 152
5.4.3. Obligaţiile entităţii patrimoniale 154
5.4.4. Obligaţiile salariaţiilor 155
5.4.5. Decontari privind salariile şi conturile folosite 156
5.4.6. Determinarea drepturilor salariale 158
5.4.7. Venitul din salarii 160
5.4.8. Documente specifice evidenţierii cheltuielilor salariale 160

Capitolul VI
CONŢINUTUL ECONOMIC, FUNCŢIA CONTABILĂ ŞI CORES-PONDENŢA CONTURILOR DIN CLASA 5 – CONTURI DE TREZORERIE 169
6.1. Recunoaşterea elementelor 170
6.2. Principiile şi regulile de evaluare a elementelor de rezorerie 172
6.2.1. Evaluarea investiţiilor financiare pe termen scurt (titlurilor de plasament) 173
6.2.2. Evaluarea disponibilităţilor şi a operaţiilor în devize 174

6.3. Prezentarea conturilor utilizate pentru evidența operațiunilor de trezorerie 175
Teste de autoevaluare 191

Capitolul VII
CONȚINUTUL ECONOMIC, FUNCȚIA CONTABILĂ ȘI CORES-PONDENȚA CONTURILOR DIN CLASA 6 CONTURI DE CHELTUIELI 193
7.1. Cheltuielile – definiții, clasificări și structuri 193
7.2. Prezentarea conturilor utilizate pentru evidențierea cheltuielilor 196

Capitolul VIII
CONȚINUTUL ECONOMIC, FUNCȚIA CONTABILĂ ȘI CORESPONDENȚA CONTURILOR DIN CLASA 7 – CONTURI DE VENITURI 209
8.1. Veniturile – tipologie și structuri 209
8.2. Reglementări privind veniturile 211
8.3. Delimitări și reglementări legislative privind rezultatul exercițiului 214

BIBLIOGRAFIE 230

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

INTRODUCERE ÎN CONTABILITATE

Scurt istoric. Din antichitate ne-au parvenit diferite liste de cheltuieli sau de provizii, fără ca ele să fie componente ale unui sistem contabil articulat. În Evul Mediu, dezvoltarea comerțului în orașelele-state italiene a condus la apariția unui sistem complex de evidență, și anume contabilitatea în partidă dublă. În 1494, călugărul franciscan Luca Paciolo a publicat un tratat de matematică – Summa de Arithmetica, *Geometria*, Proportione et Proprotionalita – care cuprindea și o descriere a practicilor negustorului venețian al epocii, între care și cea a contabilității în partidă dublă. Paciolo nu a pretins că a inventat contabilitatea în partidă dublă, dar această parte a cărții sale a fost tradusă în multe limbi, contabilitatea în partidă dublă fiind denumită "metoda italiană". De aceea, o mare parte a vocabularului contabil provine din limba italiană, de exemplu: casă, bancă, capital, jurnal, cont, debit, credit, bilanț etc.

Profesiunea contabilă liberală s-a dezvoltat mult mai târziu, în secolul al XVIII-lea, o dată cu crearea primului corp al contabililor în Marea Britanie (Institutul Scoțian al Contabililor Autorizați, în 1854). Tehnica partidei duble s-a schimbat nesemnificativ de-a lungul timpului; s-a modificat, în schimb, perspectiva asupra obiectului, scopului și conținutului raportărilor contabile. De la simpla evidență a averii negustorului și a afacerilor lui, prin implicațiile sale sociale, contabilitatea s-a transformat într-un sistem informațional care afectează distribuția resurselor la nivelul unei întregi economii.

Încă de la 1887, Codul Comercial Român îi obliga pe comercianți (persoane fizice sau societăți comerciale) să-și înregistreze tranzacțiile în registrul jurnal și să întocmească registrul cartea mare și registrul inventar. Anual, comercianții trebuiau să prezinte tribunalului registrul jurnal și registrul inventar

CONTABILITATEA – DISCIPLINĂ INFORMAȚIONALĂ

Principalii utilizatori ai informației contabile produse într-o întreprindere sunt: investitorii actuali și potențiali, conducerea întreprinderii, salariații, creditorii financiari și comerciali, clienții, guvernul și instituțiile sale, precum și publicul larg.

Investitorii actuali și potențiali sunt interesați de câștigurile care pot fi obținute din investiția într-o anumită întreprindere, împreună cu riscurile aferente.

Prognoza dividendelor care vor fi plătite în viitor de către întreprindere ar fi informația cea mai relevantă pentru acest grup. Cum o asemenea informație este extrem de dificil de procurat, dat fiind faptul că nerealizarea prognozelor sancționează conducerea întreprinderii, investitorii se vor limita la un surogat, respectiv la evoluția profitului și la mărimea dividendelor acordate în trecut.

Conducerea întreprinderii are nevoie de informații operative în formă rezumată.

Managementul întreprinderii utilizează informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune în vederea îndeplinirii funcțiilor sale: planificarea, organizarea și controlul activității întreprinderii. Managerii folosesc informațiile contabile la întocmirea sistemului de bugete (bugetul vânzărilor continuând cu bugetul producției, al aprovizionărilor rezumate în bugetele generale), dar mai ales în faza de control a realizării planurilor și programelor.

Salariații doresc informații privind stabilitatea locurilor de muncă, dar și despre măsura în care li se repartizează o fracțiune justă din valoarea adăugată de întreprindere. **Creditorii financiari** sunt băncile și alte instituții similare interesate de lichiditatea și solvabilitatea pe termen lung a întreprinderii, de capacitatea ei de a rambursa la termen creditele contractate, împreună cu dobânzile aferente.

Creditorii comerciali sunt furnizorii de bunuri și servicii, a căror preocupare este lichiditatea pe termen scurt a întreprinderii.

Pe de altă parte, **clienții** au în vedere continuitatea relațiilor comerciale cu întreprinderea, în special în situațiile în care aceasta se află în situație de monopol sau oligopol pe piața respectivă. Informațiile furnizate de contabilitatea financiară, între care profitabilitatea pe sectoare de activitate, dau o imagine asupra evoluției posibile a relațiilor comerciale. Nevoile informaționale ale **guvernului** se individualizează la nivelul instituțiilor sale. Ministerul Finanțelor colectează informații din contabilitatea financiară pentru elaborarea prognozelor veniturilor statului, Comisia Națională pentru Statistică centralizează raportările statistice ale întreprinderilor în vederea elaborării conturilor naționale, inclusiv calculul indicatorilor macroeconomici, precum produsul intern brut. Oficiul Concurenței este interesat de informațiile furnizate de contabilitatea de gestiune, respectiv de structura costului de producție și de modul de stabilire a prețurilor anumitor utilități (apă, canalizare, transporturi pe calea ferată, telefonie etc.). Alte ministere colectează informații sectoriale (veniturile din industrie, agricultură, servicii) sau informații privind gradul de ocupare a forței de muncă. În România, guvernul joacă un rol important în procesul de normalizare a contabilității, adică realizează impunerea unor reguli unitare de pregătire a informațiilor contabile și de raportare a lor.

Publicul se aşteaptă ca întreprinderile să furnizeze informaţii despre impactul activităţii asupra comunităţilor locale, asupra mediului înconjurător, ca şi despre aspectele etice pe care le implică desfăşurarea activităţii unei întreprinderi, iar organizaţiile pentru protecţia consumatorilor sunt interesate de reflectarea în preţuri a calităţii produselor sau serviciilor. Cererea de informaţii nefinanciare este o consecinţă a modificării raporturilor sociale şi a deplasării accentului de la creşterea economică la dezvoltarea durabilă.

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL I
REGLEMENTAREA CONTABILITĂŢII ÎN ROMÂNIA

După 1990, Legea contabilității nr. 82/1991 a reformat sistemul contabil existent, aducându-l, cel puțin în privința reglementărilor, la un nivel compatibil cu Directiva a IV-a a CEE privind situațiile financiare anuale ale societăților comerciale. Această lege prevede că autoritatea de reglementare a contabilității este Ministerul Finanțelor. Direcția Generală Legislație Contabilă din cadrul acestuia a elaborat Regulamentul de aplicare a Legii Contabilității, planul de conturi general şi normele metodologice pentru utilizarea conturilor, modelele registrelor contabile şi ale situațiilor financiare de sinteză, formularele comune privind activitatea financiar-contabilă şi normele de întocmire şi utilizare a acestora.

1.1. SITUAȚIILE FINANCIARE ÎN ROMÂNIA

Ordinul ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene prevede conform art. 3, ca persoanele juridice care la data bilanțului depăşesc limitele a două dintre următoarele 3 criterii, denumite în continuare criterii de mărime:

- total active: 3.650.000 euro;
- cifra de afaceri netă: 7.300.000 euro;
- număr mediu de salariați în cursul exercițiului financiar: 50 întocmesc situații financiare anuale care cuprind:
- bilanț;
- cont de profit şi pierdere;
- situația modificărilor capitalului propriu;
- situația fluxurilor de numerar;
- note explicative la situațiile financiare anuale.

Persoanele juridice care la data bilanțului nu depăşesc limitele a două dintre criteriile de mărime întocmesc situații financiare anuale simplificate care cuprind:

- bilanț prescurtat;

- cont de profit şi pierdere;

- note explicative la situaţiile financiare anuale simplificate. Opţional, ele pot întocmi situaţia modificărilor capitalului propriu şi/sau situaţia fluxurilor de numerar.

Potrivit legii contabilităţii, situaţiile financiare anuale trebuie însoţite de o declaraţie scrisă de asumare a răspunderii conducerii persoanei juridice pentru întocmirea situaţiilor financiare anuale în conformitate cu Reglementările contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene.

Persoanele juridice care au întocmit situaţii financiare anuale simplificate întocmesc situaţiile financiare anuale prevăzute la alin. (1) numai dacă în două exerciţii financiare consecutive depăşesc limitele a două dintre cele 3 criterii de mărime.

1.2. BILANŢUL CONTABIL

Bilanţul contabil reflectă poziţia financiară a întreprinderii la un moment dat, de exemplu la sfârşitul exerciţiului financiar. Exerciţiul finaciar începe la 1 ianuarie şi se încheie la 31 decembrie, cu excepţia primului an de activitate, când acesta începe la data înfiinţării (înmatriculării) entităţii economice.

Reglementările din România definesc bilanţul astfel: *documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ şi de pasiv ale întreprinderii la încheierea exerciţiului, precum şi celelalte situaţii prevăzute de cadrul legislativ.*

Elementele bilanţului sunt activele, capitalul propriu şi datoriile, primul regăsindu-se în activul bilanţului, iar ultimele două în pasivul bilanţului.

Reglementările contabile din România le definesc astfel:

Un activ reprezintă o resursă controlată de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute şi de la care se aşteaptă să genereze beneficii economice viitoare pentru întreprindere. Beneficiile economice se referă la capacitatea activelor de a se transforma în numerar sau în echivalente ale numerarului (de exemplu, prin vânzare) sau de a reduce ieşirile de numerar (de exemplu o nouă tehnologie de producţie care micşorează costurile).

O datorie reprezintă o obligaţie actuală a întreprinderii, ce decurge din evenimente trecute şi prin decontarea căreia se aşteaptă să rezulte o ieşire de resurse, care încorporează beneficii economice. Ieşirea beneficiilor economice pentru decontarea unei datorii presupune plata în numerar, transferul altor active, prestarea de servicii sau înlocuirea respectivei datorii cu o alta.

Capitalul propriu reprezintă interesul rezidual al proprietarilor în activele unei întreprinderi după deducerea tuturor datoriilor sale.

Pentru a fi recunoscute (încorporate) în bilanț, elementele care corespund definiției unei structuri bilanțiere trebuie să îndeplinească simultan două condiții:

a) să existe probabilitatea intrării în întreprindere (în cazul activelor), respectiv ieşirii din întreprindere (în cazul datoriilor) a beneficiilor economice viitoare aferente;

b) costul sau valoarea elementelor respective să poată fi evaluat(ă) în mod credibil.

Normele contabile româneşti prevăd următoarea structură a activului bilanțier, în ordinea crescătoare a lichidității: (A) active imobilizate, (B) active circulante, (C) cheltuieli în avans.

REZUMAT: Persoanele juridice din România au obligația să întocmească situațiile financiare anuale în funcție decriteriile de mărime stabilite prin OMFP 3055/2009. Stuațiile financiare cuprind: bilanțul, contul de profit şi pierdere, situația modificărilor capitalului propriu, situația fluxurilor de numerar şi note explicative la situațiile financiare anuale.

TESTE DE AUTOEVALUARE

1. Bilanțul propriu-zis conține:
a) Posturi de activ;
b) Posturi de pasiv;
c) Posturi de activ şi de pasiv;
d) Numai posturi de activ;
e) Numai posturi de pasiv.

2. Posturile bilanțiere se grupează după:
a) destinație;
b) proveniență;
c) destinație şi proveniență;
d) funcția elementelor conținute;
e) funcție, destinație şi proveniență.

3. Situația fluxurilor de trezorerie prezintă:
a) rezultatele obținute în urma activității de exploatare;
b) rezultatele obținute în urma activității de exploatare şi de investiții;
c) rezultatele obținute în urma activității de exploatare, de investiții şi de finanțare calculate la sfârşitul exercițiului;
d) rezultatele obținute în urma activității de exploatare şi de finanțare;

e) rezultatele obținute în urma activității de investiții și de finanțare calculate la sfârșitul exercițiului.

4. Contul de profit și pierdere reprezintă:

a) a doua componentă principală a anexei la bilanț;

b) componenta principală a raportului administratorilor;

c) a doua componentă principală a bilanțului contabil;

d) a doua componentă principală a anexei la bilanț și a raportului administratorilor;

e) prima componentă principală a situațiilor financiare anuale simplificate la 31 dec.

5. Contul de profit și pierdere cuprinde:

a) cifra de afaceri, rezultatul din exploatare, rezultatul financiar, rezultatul curent, rezultatul extraordinar, impozitul pe profit / venit, rezultatul net al exercițiului;

b) cifra de afaceri, în detaliu veniturile și cheltuielile efectuate,

c) cifra de afaceri, veniturile, cheltuielile și rezultatul net al exercițiului;

d) cifra de afaceri, cheltuielile și rezultatul exercițiului;

e) cifra de afaceri, veniturile și rezultatul exercițiului.

6. Rezultatul din exploatare se determine pe baza relației:

a) rezultatul fiscal – rezerve legale;

b) venituri din exploatare – cheltuieli din exploatare;

c) rezultatul contabil + cheltuielile nedeductibile – deducerile fiscale;

d) venituri financiare – cheltuieli financiare;

e) venituri din exploatare – cheltuieli pentru exploatare + rezultatul financiar.

7. Rezultatul financiar se determină pe baza relației:

a) venituri financiare – cheltuieli nedeductibile;

b) venituri din exploatare – cheltuieli pentru exploatare;

c) venituri financiare – cheltuieli financiare;

d) rezultatul contabil + deduceri fiscale;

e) rezultatul contabil – cheltuielile nedeductibile.

8. Rezultatul curent se determină pe baza relației:

a) venituri din exploatare + venituri financiare - cheltuieli financiare+ cheltuielile nedeductibile;

BOUVIER UNIVERSITY LIBRARY

b) rezultatul fiscal – rezerve legale;
c) rezultatul din exploatare + rezultatul financiar;
d) venituri din exploatare – cheltuieli pentru exploatare + venituri financiare + deduceri fiscale;
e) rezultatul contabil + deduceri fiscale.

9. Rezultatul brut se determină pe baza relației:
a) rezultatul din exploatare + rezultatul financiar;
b) rezultatul financiar + rezultatul extraordinar;
c) rezultatul curent + rezultatul extraordinar;
d) rezultatul din exploatare + rezultatul extraordinar;
e) rezultatul din exploatare + rezultatul curent + rezultatul extraordinar.

10. Rezultatul net al exercițiului se determină astfel:
a) rezultatul brut – rezultatul curent;
b) rezultatul brut + cheltuielile nedeductibile - deduceri fiscale ;
c) rezultatul brut – impozitul pe profit;
d) rezultatul curent + rezultatul extraordinar - impozitul pe profit / venit;
e) rezultatul curent + rezultatul extraordinar + cheltuielile nedeductibile.

1.3. ELEMENTELE BILANȚULUI

Bilanțul cuprinde toate elementele de activ, de capitaluri proprii și datorii ale unităților economice, grupate după natură, destinație și lichiditate, respectiv natură, proveniență și exigibilitate.

1.3.1. Activul

A. ACTIVELE IMOBILIZATE reprezintă bunurile și valorile cu o durată de folosință îndelungată (mai mare de un an) în activitatea întreprinderii și care nu se consumă la prima utilizare. Activele imobilizate cuprind trei grupe: (I) imobilizări necorporale, (II) imobilizări corporale și (III) imobilizări financiare.

I. Imobilizările necorporale (numite și active intangibile sau active nemateriale) sunt active care se prezintă sub forma unor bunuri fără materialitate. Reglementările introduse prin Programul de Dezvoltare a Contabilității din România definesc imobilizările necorporale ca fiind active identificabile nemonetare, fără suport corporal, care sunt deținute pentru utilizare în procesul de

BUCHAREST UNIVERSITY LIBRARY

producție sau furnizare de bunuri și servicii, pentru locație la terți sau în scopuri administrative.

Întreprinderile trebuie să recunoască un activ necorporal, dacă și numai dacă acesta îndeplinește criteriile de recunoaștere ale activelor. Pentru imobilizările necorporale generate cu resurse proprii (de exemplu costurile efectuate pentru un proiect de dezvoltare tehnologică), pe lângă respectarea celor două criterii generale, sunt prevăzute condiții suplimentare de recunoaștere (fezabilitate tehnică, intenția de finalizare, capacitatea de a utiliza sau de a vinde activul necorporal, existența unei piețe etc.)

Valoarea amortizabilă a activelor necorporale trebuie alocată sistematic pe durata de viață utilă. Durata de viață utilă a unui activ necorporal este discutabilă, existând prezumția rezonabilă și justificabilă conform căreia durata de utilitate nu poate depăși 20 de ani de la data când este pregătit pentru utilizare.

În structura imobilizărilor necorporale sunt incluse: cheltuieli de constituire, cheltuieli de dezvoltare, concesiuni, brevete, licențe, mărci, drepturi și valori similare și alte imobilizări necorporale, fondul comercial și avansuri și imobilizări necorporale în curs de execuție.

1. ***Cheltuielile de constituire*** sunt reprezentate de cheltuielile cu înființarea, dezvoltarea și fuziunea întreprinderii (taxe de înregistrare și înmatriculare, cheltuieli privind emiterea și vânzarea de acțiuni, cheltuieli de prospectare a pieței și de publicitate) numai când reglementările permit imobilizarea acestora.

Amortizarea acestor active se realizează sistematic pe parcursul unei perioade de maximum 5 ani.

2. ***Cheltuielile de dezvoltare*** sunt reprezentate de costurile efectuate pentru realizarea unor obiective strict individualizate, a căror fezabilitate tehnologică a fost demonstrată și care vor fi utilizate în întreprindere sau comercializate.

Amortizarea se realizează sistematic pe durata utilă de viață.

3. ***Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile, drepturile și valorile similare și alte imobilizări necorporale*** includ costurile efectuate pentru achiziționarea drepturilor de exploatare a unui bun, activitate sau serviciu în cazul concesiunilor, a unui brevet, a unui know-how, a unei licențe, a unei mărci și a altor drepturi similare de proprietate industrială și intelectuală. Alte imobilizări necorporale includ active nenominalizate în grupele menționate, cum ar fi: programele informatice create de întreprindere sau achiziționate de la terți în scopul utilizării pentru nevoile proprii etc. Amortizarea acestor active se realizează sistematic pe durata cât întreprinderea a achiziționat dreptul de exploatare sau de utilizare a unor astfel de imobilizări.

4. ***Fondul comercial*** este recunoscut ca activ necorporal atunci când rezultă din achiziția unei alte întreprinderi al cărei cost de achiziție este superior valorii de

piață a activelor nete dobândite (activele dobândite mai puțin datoriile preluate). Cauza existenței fondului comercial o constituie existența unor elemente necorporale generate de întreprindere care nu sunt recunoscute distinct în contabilitate (de exemplu: reputația, clientela, vadul comercial, firma etc.) Fondul comercial este supus unei amortizări sistematice pe durata de utilizare și în nici un caz nu poate depăși 20 de ani de la data achiziției.

5. ***Avansurile și imobilizările necorporale în curs de execuție*** sunt active imobilizate care nu au fost terminate la sfârșitul exercițiului financiar, inclusiv sumele de bani achitate în contul activelor necorporale.

II. Imobilizările corporale (numite active fixe sau active tangibile) se prezintă sub forma unor bunuri cu conținut material (corporal). Reglementările introduse prin Programul de Dezvoltare a Contabilității din România definesc imobilizările corporale ca fiind active deținute de o întreprindere pentru a fi utilizate în producția de bunuri sau în prestarea de servicii, în scopuri administrative sau pentru a fi date în locație terților, active care vor fi utilizate pe parcursul mai multor exerciții.

Valoarea amortizabilă este alocată sistematic pe durata de viață utilă a activului corporal, prin alegerea unei metode de amortizare care să reflecte ritmul în care beneficiile economice sunt consumate de către întreprindere (metoda lineară, metoda degresivă, metoda unităților de producție). Durata de viață utilă este fie

- perioada de timp in cursul căreia un activ se așteaptă a fi utilizat de către întreprindere;
- numărul unităților de producție sau al unităților similare ce se așteaptă a fi obținute de către întreprindere prin utilizarea activului.

În structura imobilizărilor corporale se includ terenuri și construcții, instalații tehnice și mașini, alte instalații, utilaje și mobilier și avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție.

1. ***Terenuri și construcții.*** Terenurile reprezintă imobilizări corporale ce cuprind două categorii: terenuri și amenajări de terenuri. Terenurile au durată de utilizare nelimitată, fiind singurele elemente ale imobilizărilor corporale care nu se supun amortizării. În schimb, investițiile efectuate pentru amenajarea terenurilor și alte lucrări similare se supun amortizării. Construcțiile sunt mijloace fixe reprezentate de clădiri achiziționate de la terți sau din producție proprie, care se supun amortizării, deoarece ele au durată de utilizare limitată. Cu toate că o construcție nu poate fi separată de terenul pe care îl ocupă, este important să se evidențieze separat terenurile și construcțiile.

2. ***Instalațiile tehnice și mașini*** sunt mijloace fixe reprezentate de echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru), aparate și instalații

de măsurare, control şi reglare, mijloace de transport, animale şi plantaţii. Potrivit legislaţiei din ţara noastră, sunt considerate mijloace fixe obiectul singular sau complexul de obiecte ce se utilizează ca atare şi îndeplineşte cumulativ următoarele condiţii:

- are o valoare mai mare decât limita stabilită prin lege (în prezent 1.800 lei);
- are o durată normală de utilizare mai mare de un an.

Pentru obiectele care sunt folosite în loturi, seturi sau formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului lot, set sau corp.

Costul de achiziţie sau de producţie al mijloacelor fixe se include treptat în cheltuielile activităţii prin procesul amortizării, cu scopul măsurării corecte a rezultatelor activităţii. Amortizarea se determină pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii acestora în funcţiune şi până la expirarea duratei utile de viaţă, ţinând seama de condiţiile specifice de utilizare a mijloacelor fixe.

3. ***Alte instalaţii, utilaje şi mobilier*** includ active nenominalizate în grupele menţionate, cum ar fi: mobilier, aparatură birotică, echipamente de protecţie a valorilor umane şi materiale şi alte active corporale.

4. ***Avansurile şi imobilizările corporale în curs de execuţie*** includ imobilizările în curs de execuţie (care nu au fost terminate) pentru nevoile proprii efectuate de întreprindere sau de terţi, inclusiv sumele de bani achitate în contul activelor corporale.

III. Imobilizările financiare (numite şi investiţii financiare pe termen lung) reprezintă valorile financiare investite de întreprindere pe termen lung, sub formă de titluri şi creanţe financiare, în scopul obţinerii de venituri financiare sub forma dividendelor sau dobânzilor, prin creşterea valorii capitalizate sau prin realizarea de beneficii din comercializarea acestor investiţii.

Dobânzile, redevenţele, dividendele şi chiriile ataşate unei imobilizări financiare sunt considerate, de regulă, venituri, constituind performanţa investiţiei. În structura lor sunt cuprinse (1) titluri de participare şi interese de participare, (2) alte titluri imobilizate şi (3) creanţe imobilizate.

1. ***Titlurile de participare şi interesele de participare*** reprezintă drepturile sub formă de acţiuni sau alte titluri de valoare în capitalul altor întreprinderi, care asigură întreprinderii deţinătoare exercitarea controlului, respectiv a unei influenţe semnificative în gestiunea întreprinderii emiţătoare de titluri. Ele pot fi deţinute şi din alte motive strategice.

2. ***Alte titluri imobilizate*** includ titlurile de valoare, altele decât categoriile menţionate, pe care întreprinderea le deţine şi nu are nici intenţia, nici posibilitatea să le revândă.

3. ***Creanțele imobilizate*** reprezintă creanțele legate de participații, împrumuturi acordate pe termen lung şi alte creanțe imobilizate. Creanțele legate de participații sunt acele creanțe ale întreprinderii create cu ocazia acordării de împrumuturi întreprinderilor la care deține titluri de participare. Împrumuturile acordate pe termen lung sunt sumele acordate de întreprindere terților în baza unor contracte pentru care întreprinderea percepe dobânzi, potrivit normelor legale. La alte creanțe imobilizate se includ garanțiile şi cauțiunile depuse de întreprindere la terți în vederea garantării bunei execuții a unor obligații.

B. ACTIVELE CIRCULANTE (numite şi active curente) reprezintă bunurile şi valorile care se utilizează pe o perioadă scurtă în activitatea întreprinderii şi, în general, participă la un singur circuit economic, modificându-şi în permanență forma.

În structura activelor circulante se includ (I) stocuri, (II) creanțe, (III) investiții financiare pe termen scurt şi (IV) casa şi conturi la bănci.

I. Stocurile reprezintă ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul întreprinderii deținute fie pentru a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producție, fie pentru a fi consumate la prima lor utilizare. Reglementările din Standardele Internaționale de Contabilitate definesc stocurile astfel: Activele (1) deținute pentru a fi vândute pe parcursul desfăşurării normale a activității; (2) în curs de producție în vederea vânzării în condițiile prezentate la (1); sau (3) sub formă de materii prime, materiale şi alte consumabile ce urmează a fi folosite în procesul de producție sau pentru prestarea de servicii. În sfera stocurilor se includ (1) materii prime şi materiale consumabile (2) producția în curs de execuție, (3) produse finite şi mărfuri şi (4) avansuri pentru cumpărări de stocuri.

1. ***Materiile prime şi materialele consumabile*** includ: materiile prime, materialele consumabile, materialele de natura obiectelor de inventar, stocurile aflate la terți, ambalajele.

Materiile prime sunt destinate utilizării în procesul de producție, participă direct la generarea produselor, regăsindu-se în produsul finit integral sau parțial, fie în starea lor inițială, fie transformată.

Materialele consumabile (de exemplu, materiale auxiliare, combustibili, materiale pentru ambalat, piese de schimb, semințe şi materiale de plantat, furaje şi alte materiale consumabile) sunt destinate utilizării în procesul de producție şi participă sau ajută la procesul de fabricație sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit.

Materialele de natura obiectelor de inventar reprezintă bunuri cu o valoare mai mică decât limita prevăzută de lege pentru a fi considerate mijloace fixe, indiferent de durata lor de serviciu sau cu o durată mai mică de un an, indiferent

de valoarea lor, precum şi bunurile asimilate acestora (echipamentul de protecţie, echipamentul de lucru, îmbrăcămintea specială, mecanismele, dispozitivele, verificatoarele, aparatele de măsură şi control, matriţele folosite la executarea anumitor produse şi alte obiecte similare).

Stocurile aflate la terţi reprezintă diverse bunuri de natura stocurilor aflate în proprietatea întreprinderii, dar care fizic se găsesc în custodie, prelucrare, consignaţie la terţi.

Ambalajele sunt bunuri utilizate în scopul protecţiei pe timpul transportului sau depozitării diverselor active.

2. ***Producţia în curs de execuţie*** reprezintă producţia care nu a parcurs toate fazele (stadiile) de prelucrare, prevăzute în procesul tehnologic, precum şi produsele nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necompletate în întregime. Se includ, de asemenea, lucrările, serviciile în curs de execuţie.

3. ***Produsele finite şi mărfurile*** sunt bunuri reprezentate de semifabricate, produse finite, produse reziduale, animale şi mărfuri.

Semifabricatele sunt produse al căror proces tehnologic a fost terminat într-o fază de fabricaţie (segment organizaţional) şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altor faze de fabricaţie (segment organizaţional) sau se livrează terţilor.

Produsele finite sunt produsele care au parcurs toate fazele de fabricaţie prevăzute de procesul tehnologic al întreprinderii, fiind depozitate în vederea vânzării către terţi.

Produsele reziduale sunt produsele rezultate din procesul de fabricaţie: rebuturi, materiale recuperabile, deşeuri.

Animalele includ animale şi păsări născute sau cele tinere de orice fel (viţei, miei, purcei, mânji şi altele), crescute şi folosite pentru reproducţie, animale şi păsări la îngrăşat pentru a fi valorificate, colonii de albine, precum şi animale pentru producţia de lână, lapte şi blană.

Mărfurile sunt acele bunuri care au fost cumpărate de întreprindere în vederea revânzării.

4. ***Avansurile pentru cumpărări de stocuri*** reprezintă sume de bani plătite cu anticipaţie furnizorilor în contul aprovizionării cu bunuri şi servicii.

II. Creanţele (numite şi valori în curs de decontare) reprezintă valorile avansate temporar de întreprindere terţilor (persoane fizice sau juridice) pentru care urmează să primească un echivalent (o sumă de bani sau un serviciu).

Persoanele fizice şi juridice care au beneficiat de o valoare avansată urmând să dea echivalentul corespunzător sunt denumite generic *debitori.*

Debitorii întreprinderii sub forma creanţelor din vânzări de bunuri şi prestări de servicii proprii activităţii de exploatare a întreprinderii sunt delimitaţi prin structura de *clienţi şi conturi asimilate.*

În structura creanțelor se includ: (1) creanțe comerciale, (2) creanțe în cadrul grupului (3) creanțe din interese de participare (4) alte creanțe și (5) creanțe privind capitalul subscris și nevărsat.

1. ***Creanțele comerciale*** sunt cele mai semnificative fiind compuse din creanțele față de clienți și efecte de primit.

Clienții includ creanțele rezultate din bunurile vândute, lucrările executate, serviciile prestate, a căror contravaloare urmează a se încasa ulterior.

Efectele de primit sunt titlurile negociabile sub formă de cambie, bilet la ordin etc., care atestă existența unei creanțe în cadrul relațiilor comerciale ce va fi încasată pe termen scurt, de obicei până la 90 de zile.

2. ***Creanțele în cadrul grupului*** sunt generate de relațiile de decontare între societatea-mamă (o întreprindere care are una sau mai multe filiale) și filialele ei (întreprinderi controlate de societatea-mamă).

3. ***Creanțele din interese de participare*** reprezintă creanțele generate de relațiile de decontare ale întreprinderii cu întreprinderile asociate (asupra cărora se exercită o influență semnificativă).

4. ***Alte creanțe*** sunt reprezentate de creanțele generate de relațiile de decontare ale întreprinderii cu personalul, bugetul statului, alte organisme publice, asigurările sociale, protecția socială, debitori diverși etc.

5. ***Creanțele privind capitalul subscris și nevărsat*** sunt reprezentate de creanțele generate de relațiile întreprinderii cu acționarii săi, referitoare la subscrierile de capital social efectuate și nedepuse.

III. Investițiile financiare pe termen scurt (numite și titluri de plasament sau valori de trezorerie) reprezintă valorile financiare investite de întreprindere în vederea realizării unui câștig pe termen scurt. În structura investițiilor financiare pe termen scurt se includ (1) acțiuni proprii și (2) alte investiții financiare.

1. ***Acțiunile proprii*** sunt acțiunile proprii răscumpărate temporar în vederea distribuirii personalului întreprinderii sau terților, regularizării cursului bursier sau reducerii capitalului social.

2. ***Alte investiții financiare*** sunt reprezentate de acțiuni cotate și necotate, obligațiuni emise și răscumpărate, obligațiuni cotate și necotate achiziționate de întreprindere în vederea obținerii de venituri financiare într-un termen scurt.

IV. Casa și conturile la bănci sunt reprezentate de valorile care îmbracă efectiv forma de bani, fiind separate disponibilitățile în devize de cele în lei. În structura disponibilităților se includ: (1) conturi la bănci, (2) casa, (3) acreditive, (4) avansurile de trezorerie.

1. ***Conturile la bănci*** se referă la cecuri de încasat, disponibilități în lei și devize și sume în curs de decontare. Disponibilitățile sau depozitele aflate în conturile bancare pot funcționa în mod curent sau la termen.

2. *Casa* reprezintă disponibilitățile băneşti aflate în casieria întreprinderii în lei şi în devize şi sub forma altor valori (timbre fiscale şi poştale, bilete de tratament şi odihnă, tichete şi bilete de călătorie etc).

3. *Acreditivele* sunt deschise de întreprindere la bănci şi reprezintă sume rezervate în vederea achitării unor obligații față de anumiți furnizori de bunuri şi servicii pe măsura îndeplinirii condițiilor aferente acreditivelor.

4. *Avansurile de trezorerie* reprezintă sumele virate la bănci sau sume în numerar, puse la dispoziția personalului sau a terților, persoane juridice sau fizice, în vederea efectuării unor plăți în numele întreprinderii.

C. CHELTUIELILE ÎN AVANS reprezintă valorile ce asigură alocarea pentru fiecare exercițiu financiar numai a cheltuielilor care îi sunt proprii. În structura lor se includ cheltuielile înregistrate în avans.

Cheltuielile înregistrate în avans sunt sume de bani achitate în cursul exercițiului curent, dar care se referă la servicii care vor fi primite în cursul exercițiului următor, când vor fi recunoscute drept cheltuieli (de exemplu, chirii sau abonamente plătite în avans).

Normele contabile româneşti prevăd următoarea structură a pasivului bilanțier delimitată în patru categorii, în ordinea crescătoare a exigibilității acestora: (A) capital şi rezerve B) provizioane pentru riscuri şi cheltuieli, (C) datorii şi (D) venituri în avans.

1.3.2. Pasivul

A. CAPITALUL ŞI REZERVELE (numit şi capital propriu) reprezintă sursele de finanțare stabile de care dispune o întreprindere. Alături de creditele pe termen lung, capitalurile proprii fac parte din categoria capitalurilor permanente.

În structura capitalului propriu se cuprind: (I) capital, (II) prime de capital, (III) rezerve din reevaluare, (IV) rezerve, (V) rezultatul reportat, (VI) rezultatul exercițiului.

I. Capitalul este reprezentat de aportul în bani sau bani şi natură al proprietarilor. Capitalul se diferențiază în *capitalul subscris nevărsat* şi *capitalul subscris vărsat*.

- *Capitalul subscris nevărsat* reprezintă capitalul pe care proprietarii s-au angajat să-l pună la dispoziția întreprinderii.

- *Capitalul subscris vărsat* reprezintă partea din capitalul subscris care a fost, fizic, depusă de către proprietari la dispoziția întreprinderii.

Capitalul se constituie la înființarea întreprinderii, se modifică pe parcursul desfăşurării activității, prin creşteri sau micşorări de capital şi se lichidează o dată

cu desființarea întreprinderii. Valoarea inițială a acțiunilor poartă numele de *valoare nominală.*

II. Primele de capital reprezintă surse generate de operații de creștere a capitalului prin noi emisiuni de acțiuni, fuziune sau aport în natură.

Primele de emisiune și de aport în natură se creează ca diferență între prețul de emisiune al noilor acțiuni (mai mare) și valoarea nominală a acțiunilor (mai mică).

Noile acțiuni emise trebuie să aibă aceeași valoare nominală, pentru a conferi acționarilor aceleași drepturi.

III. Rezervele din reevaluare reprezintă plusurile de valoare create prin reevaluarea activelor imobilizate, ca diferență dintre valoarea (mai mare) rezultată în urma acestei operațiuni și valoarea înregistrată în contabilitate a elementelor de activ (mai mică). Rezervele din reevaluare constituite pot fi utilizate pentru creșterea capitalului sau alte destinații stabilite potrivit reglementărilor în vigoare.

IV. Rezervele sunt surse constituite anual din profitul întreprinderii, în limitele prevăzute de reglementările în vigoare, de statutele societăților comerciale sau conform deciziei adunării generale a acționarilor sau asociaților. În structura lor se includ: rezerve legale, rezerve statutare, rezerve pentru acțiuni proprii și alte rezerve.

1. ***Rezervele legale*** se constituie din profitul brut sau din primele de capital, fiind destinate protejării capitalului.

2. ***Rezervele statutare*** se constituie anual din profitul net al întreprinderilor, conform prevederilor din statutul acestora.

3. ***Rezervele pentru acțiuni proprii*** se constituie în situația în care o societate pe acțiuni și-a răscumpărat propriile acțiuni, cu scopul de a-și menține nivelul capitalului propriu.

4. *Alte rezerve*, neprevăzute de lege sau statut, pot fi constituite din profitul net potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor, cu respectarea prevederilor legale.

Pasivul

V. Rezultatul reportat reprezintă rezultatul financiar sau partea din rezultat a cărei afectare financiară a fost amânată de adunarea generală a acționarilor. Rezultatul reportat poate fi pozitiv, cazul beneficiilor nerepartizate, sau negativ, adică pierderi constatate la închiderea exercițiilor anterioare, neacoperite încă din punct de vedere financiar.

VI. Rezultatul exercițiului poate fi favorabil, caz în care reprezintă un profit și o sursă proprie de finanțare până în momentul repartizării lui pe destinațiile legale sau statutare sau poate fi nefavorabil, caz în care reprezintă o pierdere ce trebuie acoperită. În această ultimă situație, rezultatul este prezentat în bilanț cu semnul minus, micșorând capitalul propriu.

B. PROVIZIOANELE PENTRU RISCURI ŞI CHELTUIELI reprezintă datorii ale întreprinderii care sunt constituite, de regulă, la sfârşitul exerciţiului.

Recunoaşterea provizioanelor se face numai în momentul în care: (1) o întreprindere are o obligaţie curentă (legală sau implicită) generată de un eveniment anterior; (2) este probabil ca o ieşire de resurse care să afecteze beneficiile economice să fie necesară pentru a stinge obligaţia respectivă şi (3) poate fi realizată o bună estimare a valorii obligaţiei.

Diferenţa dintre provizioanele pentru riscuri şi celelalte datorii ale întreprinderii constă în incertitudinea care le afectează pe primele în ceea ce priveşte mărimea sau scadenţa. Asemenea provizioane se constituie pentru cheltuieli care devin exigibile în perioadele următoare (de exemplu, litigii, amenzi şi penalităţi, despăgubiri, daune şi alte datorii incerte, cheltuieli legate de activitatea de service în perioada de garanţie şi alte cheltuieli privind garanţia acordată clienţilor, cheltuieli cu reparaţiile capitale eşalonate pe mai multe perioade etc.).

C. DATORIILE (numite şi **capital străin**) sunt sursele de finanţare externe puse la dispoziţia întreprinderii, fie de bănci sau alte instituţii financiare, fie de furnizori, fie de terţi pentru care întreprinderea trebuie să acorde o prestaţie sau un echivalent valoric.

Reglementările contabilităţii din România clasifică datoriile în *datorii curente* şi *datorii pe termen lung*. O datorie curentă este o obligaţie (1) ce se aşteaptă să fie achitată în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii; sau (2) este exigibilă în termen de 12 luni de la data bilanţului. Toate celelalte datorii trebuie clasificate ca datorii pe termen lung.

Ciclul de exploatare al unei întreprinderi reprezintă perioada de timp dintre achiziţionarea materiilor prime care intră într-un proces şi finalizarea sa în numerar sau sub forma unui instrument uşor convertibil în numerar.

Datoriile funcţionează din momentul naşterii obligaţiilor faţă de terţi şi până în momentul rambursării (în cazul creditelor) şi plăţii lor (în cazul datoriilor generate de relaţiile de decontare).

În structura datoriilor se includ: (1) împrumuturi şi datorii asimilate; (2) datorii comerciale, (3) datorii în cadrul grupului, (4) datorii din interese de participare (5) alte datorii.

1. *Împrumuturile şi datoriile asimilate* reprezintă datoriile financiare ale întreprinderii privind: împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, credite bancare pe termen lung primite de la bănci şi alte instituţii financiare.

Împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni reprezintă surse financiare pe termen lung asigurate prin vânzarea de titluri de credit negociabile către public, de

regulă, prin intermediul unor instituții financiare. Aceste împrumuturi sunt divizate în părți egale, numite *obligațiuni*, rambursabile la termen sau eşalonat şi purtătoare de dobânzi.

Creditele primite de la bancă şi alte instituții includ creditele pe termen lung şi creditele pe termen scurt (credite de trezorerie). Aceste credite sunt generatoare de dobânzi şi garantate cu activele întreprinderii.

2. ***Datoriile comerciale*** reprezintă datorii ale întreprinderii create în cadrul relațiilor de decontare cu furnizorii pentru achiziționări de bunuri, executări de lucrări şi prestări de servicii. În structura lor se includ furnizori şi efecte de plătit.

Furnizorii desemnează datoriile întreprinderii echivalente valorii bunurilor, lucrărilor şi serviciilor primite de la terți.

Efectele de plătit reprezintă titlurile de valoare care atestă obligația de plată a întreprinderii în cadrul relațiilor de decontare cu furnizorii.

3. ***Datoriile în cadrul grupului*** reprezintă obligațiile datorate societăților din cadrul grupului în relațiile de decontare ale societății-mamă cu filialele.

4. ***Datoriile din interese de participare*** reprezintă datoriile generate din relațiile de decontare ale întreprinderii cu societățile asociate.

5. ***Alte datorii*** reprezintă datoriile fiscale, salariale, sociale ale întreprinderii față de bugetul statului (impozite şi taxe), față de personalul angajat (salariile şi alte drepturi asimilate), față de asigurările sociale (contribuția la asigurările sociale), față de asociați (capital de rambursat, dividende de plată), față de creditori diverşi etc.

D. VENITURILE ÎN AVANS reprezintă valorile ce asigură alocarea pentru fiecare exercițiu financiar numai a veniturilor care îi sunt proprii. În structura lor se includ subvenții pentru investiții şi venituri înregistrate în avans.

Subvențiile pentru investiții sunt surse de finanțare alocate de la bugetul de stat sau din alte surse nerambursabile, de care beneficiază o întreprindere, destinate achiziționării sau producerii de echipamente sau alte bunuri de natura imobilizărilor, unor activități pe termen lung sau pentru acoperirea unor cheltuieli de natura investițiilor.

Veniturile înregistrate în avans sunt sumele încasate în cursul exercițiului, în contul unor servicii care vor fi prestate în cursul exercițiului următor, când vor fi recunoscute ca venituri (de exemplu, chirii, abonamente încasate în avans).

Pentru a facilita lectura bilanțului, informațiile prezentate sunt sintetice; pentru detalii cititorul bilanțului trebuie să consulte notele la situațiile financiare. Fără această detaliere, nu se poate pătrunde în realitatea economică a întreprinderii, nu se poate cunoaşte compoziția activelor, datoriilor şi capitalurilor sau riscurile recunoscute de conducerea întreprinderii.

De asemenea, notele furnizează informații despre obiectul și sectorul de activitate al întreprinderii, evidențiază reglementările care au stat la baza întocmirii situațiilor financiare și modul de evaluare a activelor și datoriilor.

Structura de detaliu a activelor imobilizate și a stocurilor, cu evidențierea amortizărilor și reducerilor de valoare cauzate de depreciere și a modului de estimare a acestora, structura provizioanelor, structura capitalurilor, dar și gruparea datoriilor în funcție de scadența lor sunt tot atâtea informații utile care completează bilanțul contabil. De exemplu, cu ajutorul informațiilor din note se poate calcula capitalul permanent al întreprinderii, care este dat de suma dintre capitalul propriu și datoriile financiare pe termen lung.

Unele informații prezentate în note nu au o legătură directă cu bilanțul contabil, cum sunt cele privind angajamentele asumate de întreprindere (de exemplu garanții acordate), informațiile privind salariații și administratorii, precum și informațiile nonfinanciare (de exemplu efectele asupra comunității în care se desfășoară activitatea etc.).

REZUMAT: Bilanțul contabil reprezintă *documentul contabil de sinteză prin care se prezintă elementele de activ și de pasiv ale întreprinderii la încheierea exercițiului, precum și celelalte situații prevăzute de cadrul legislativ.*

Elementele bilanțului sunt activele, capitalul propriu și datoriile, primul regăsindu-se în activul bilanțului, iar ultimele două în pasivul bilanțului. **Activele imobilizate** reprezintă bunurile și valorile cu o durată de folosință îndelungată (mai mare de un an) în activitatea unității economice și care nu se consumă la prima utilizare. Activele imobilizate cuprind trei grupe: imobilizări necorporale, imobilizări corporale și imobilizări financiare. **Activele circulante** (numite și active curente) reprezintă bunurile și valorile care se utilizează pe o perioadă scurtă în activitatea întreprinderii și, în general, participă la un singur circuit economic, modificându-și în permanență forma.

În structura activelor circulante se includ stocuri, creanțe, investiții financiare pe termen scurt și casa și conturi la bănci. **Cheltuielile înregistrate în avans** sunt sume de bani achitate în cursul exercițiului curent, dar care se referă la servicii care vor fi primite în cursul exercițiului următor, când vor fi recunoscute drept cheltuieli (de exemplu, chirii sau abonamente plătite în avans). **Capitalul și rezervele** (numit și capital propriu) reprezintă sursele de finanțare stabile de care dispune o întreprindere. Alături de creditele pe termen lung, capitalurile proprii fac parte din categoria capitalurilor permanente. **Provizioanele pentru riscuri și cheltuieli** reprezintă datorii ale întreprinderii care sunt constituite, de regulă, la sfârșitul exercițiului. **Datoriile** (numite și **capital străin**) sunt sursele de finanțare externe puse la dispoziția întreprinderii, fie de bănci sau alte instituții financiare, fie de furnizori, fie de terți pentru care întreprinderea trebuie să acorde o prestație sau un echivalent valoric. În structura datoriilor se includ: împrumuturi și datorii asimilate, datorii comerciale, datorii în cadrul grupului, datorii din interese de participare alte datorii. **Veniturile în avans** reprezintă valorile ce asigură alocarea pentru fiecare exercițiu financiar numai a veniturilor care îi sunt proprii. În structura lor se includ subvenții pentru investiții și venituri înregistrate în avans.

TESTE DE AUTOEVALUARE

1. Nu sunt considerate imobilizări necorporale:
a. licențele;
b. cheltuielile de constituire;
c. mărcile;
d. cambia;
e. concesiunile;
2. Rezervele nu reprezintă:
a. surse ale societății constituite de regulă la finele exercițiului;
b. profituri capitalizate;
c. surse pentru menținerea capitalului social;
d. surse constituite în cazul emisiunii de noi acțiuni.
3. Care din următoarele structuri nu fac parte din capitalurile proprii:
a. subvenții pentru investiții;
b. datorii legate de participații;
c. rezerve legale;
d. rezultatul reportat;
e. provizioane reglementate.

1.4. MODIFICĂRILE BILANȚULUI CONTABIL

În mod curent, tranzacțiile dau naştere, prin ele însele, la modificări în volumul şi structura elementelor de activ, capital propriu şi datorii influențând prin aceasta mărimea posturilor din bilanț corespunzătoare elementelor respective. Aceste modificări se reprezintă fie sub formă de creştere, fie sub formă de micşorări, dar se menține în permanență egalitatea bilanțieră:

Activ = Capital propriu + Datorii

Tranzacțiile, evenimentele, operațiile care modifică bilanțul pot fi grupate, conform structurilor bilanțului direct legate de evaluarea poziției financiare (active, capital propriu şi datorii), în nouă categorii:

1. Modificări numai în activ;

2. Modificări numai în capitalul propriu;

3. Modificări numai în datorii;

4. Modificări în capitalul propriu, în sensul creşterii şi în datorii, în sensul micşorării;

5. Modificări în capitalul propriu, în sensul micşorării şi în datorii, în sensul creşterii;.

6. Modificări în activ şi în capitalul propriu, în sensul creşterii;
7. Modificări în activ şi în datorii, în sensul creşterii;
8. Modificări în activ şi în capitalul propriu, în sensul micşorării;
9. Modificări în activ şi în datorii, în sensul micşorării;

Tipul 1. *Creşterea unui element de activ (modificarea o notăm cu "+x") şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui alt element de activ (modificarea o notăm cu "–x").*

Ecuaţia care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

$$A + x - x = C + D$$

Remarci:
– Modificări numai în activul bilanţier.
– Totalul activului rămâne neschimbat.
– Egalitatea bilanţieră se păstrează.

Dacă, la tipul de modificare prezentat mai sus, se introduce gruparea elementelor bilanţiere după destinaţie şi provenienţa lor, respectiv activ şi pasiv, ecuaţia este de forma:

$$A + x - x = P$$

Tipul 2. *Creşterea unui element de capital propriu (+x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui alt element de capital propriu (–x).*

Ecuaţia care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

$$A = (C + x - x) + D$$

Remarci:
– Modificări numai în capitalul propriu.
– Totalul capitalului propriu plus datorii rămâne neschimbat.

Tipuri

– Egalitatea bilanţieră se păstrează.

Tipul 3. *Creşterea unui element de datorii (+x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui alt element de datorii (-x).*

Ecuaţia care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

$$A = C + (D + x - x)$$

Remarci:
– Modificări numai în datorii.
– Totalul capitalului propriu plus datorii rămâne neschimbat.
– Egalitatea bilanţieră se păstrează.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Tipul 4. *Creşterea unui element de capital propriu (+x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui element de datorii (-x).*

Ecuaţia care reprezintă acest tip de modificare este de forma :

$$A = (C + x) + (D - x)$$

Remarci:

– Modificări în capitalul propriu şi în datorii.

– Totalul capitalului propriu creşte şi totalul datoriilor se micşorează.

– Egalitatea bilanţieră se păstrează.

Tipul 5. *Micşorarea unui element de capital propriu (-x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, creşterea unui element de datorii (+x).*

Ecuaţia care reprezintă acest tip de modificare este de forma :

$$A = (C - x) + (D + x)$$

Remarci:

– Modificări în capitalul propriu şi în datorii.

– Totalul capitalului propriu se micşorează şi totalul datoriilor creşte.

– Egalitatea bilanţieră se păstrează.

Dacă la tipul de modificare 2, 3, 4 şi 5 se introduc elementele bilanţiere de activ şi pasiv, ecuaţia care le reprezintă este de forma:

$$A = P + x - x$$

Rezultă că se produc modificări numai in pasivul bilanţului, în sensul creşterii unui element de pasiv (+x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui alt element de pasiv (-x). Totalul pasivului rămâne neschimbat şi se păstrează egalitatea bilanţieră.

Tipul 6. *Creşterea unui element de activ (+x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, creşterea unui element de capital propriu (+x).*

Ecuaţia care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

$$A + x = (C + x) + D$$

Remarci:

– Modificări în ambele părţi ale bilanţului, respectiv, activ şi capitalul propriu.

– Totalul activului şi capitalului propriu creşte.

– Egalitatea bilanţieră se păstrează.

Tipul 7. *Creşterea unui element de activ (+x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, creşterea unui element de datorii (+x).*

Ecuaţia care reprezintă acest tip de modificare este de forma :

$$A + x = C + (D + x)$$

Remarci:

– Modificări în ambele părţi ale bilanţului, respectiv, activ şi datorii.

– Totalul activului şi datoriilor creşte.

– Egalitatea bilanţieră se păstrează.

Dacă la tipul de modificare 6 şi 7, se introduc conceptele de activ şi pasiv, ecuaţia care reprezintă modificările bilanţiere este de forma:

$$A + x = P + x$$

Rezultă că se produc modificări în ambele părţi ale bilanţului, în sensul creşterii unui element de activ (+x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, creşterea unui element de pasiv (+x). Totalul activului şi pasivului creşte, iar egalitatea bilanţieră se păstrează.

Tipul 8. *Micşorarea unui element de activ (-x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui element de capital propriu (-x).*

Ecuaţia care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

$$A - x = (C - x) + D$$

Remarci:

– Modificări în ambele părţi ale bilanţului, respectiv activ şi capital propriu.

– Totalul activului şi capitalului propriu se micşorează.

– Egalitatea bilanţieră se păstrează.

Tipul 9. *Micşorarea unui element de activ (-x) şi, concomitent şi cu aceeaşi sumă, micşorarea unui element de datorii (-x).*

Ecuaţia care reprezintă acest tip de modificare este de forma:

$$A - x = C + (D - x)$$

Remarci:

– Modificări în ambele părţi ale bilanţului, respectiv activ şi datorii.

– Totalul activului şi datoriilor se micşorează.

– Egalitatea bilanţieră se păstrează.

Dacă la tipul de modificare 8 şi 9 se introduc elementele bilanţiere de activ şi pasiv, ecuaţia care reprezintă modificările este de forma :

BCU "ASTRA" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

$$A - x = P - x$$

Rezultă că se produc modificări în ambele părți ale bilanțului, în sensul micșorării unui element de activ (-x) și, concomitent și cu aceeași sumă, micșorarea unui element de pasiv (-x).

Totalul activului și pasivului se micșorează, iar egalitatea bilanțieră se păstrează.

REZUMAT: Operațiuniile economico-financiare desfășurate de unitatea economică dau naștere la modificări în volumul și structura elementelor de activ, capital propriu și datorii influențând prin aceasta mărimea posturilor din bilanț corespunzătoare elementelor respective.

Modificările pot avea următoarele forme:

A - x = P – x

(scăderea unui element de activ cu aceeași mărime cu care scade un element de pasiv)

A + x = P + x

(creșterea unui element de activ cu aceeași mărime cu care crește un element de pasiv)

A – x +x = P

(creșterea unui element de activ cu aceeași mărime cu care scade un alt element de activ)

A = P – x + x

(creșterea unui element de pasiv cu aceeași mărime cu care scade un alt element de pasiv)

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL II
PREZENTAREA CONTURILOR DE CAPITAL

Conturile sintetice din planul de conturi se pot dezvolta pe conturi analitice în funcție de necesitățile impuse de anumite reglementări sau potrivit necesităților proprii ale fiecărei entități.

Conturile pot avea funcțiune contabilă de activ (A), pasiv (P) sau sunt bifuncționale (A/P). În general, conturile cu funcțiune contabilă de activ corespund elementelor de natura activelor și cheltuielilor, iar conturile cu funcțiune contabilă de pasiv corespund elementelor de natura datoriilor, capitalurilor proprii și veniturilor sau sunt aferente ajustărilor de valoare.

Conturile în afara bilanțului sunt conturi care se debitează și se creditează în funcție de modalitatea de înregistrare în conturile de bilanț a operațiunii, la scadență sau la data realizării acesteia.

2.1. DELIMITĂRI ȘI STRUCTURI PRIVIND CAPITALURILE

Capitalul și rezervele (capitaluri proprii) reprezintă dreptul acționarilor asupra activelor unei entități, după deducerea tuturor datoriilor. Capitalurile proprii cuprind: aporturile de capital, primele de capital, rezervele, rezultatul reportat, rezultatul exercițiului financiar.

La elaborarea situațiilor financiare, entitățile adoptă conceptul financiar de capital. Conform acestui concept, capitalul este sinonim cu activele nete sau cu capitalurile proprii ale entității.

Capitalul este reprezentat de capitalul social, patrimoniul regiei etc., în funcție de forma juridică a entității.

Capitalul social subscris și vărsat se înregistrează distinct în contabilitate, pe baza actelor de constituire a persoanei juridice și a documentelor justificative privind vărsămintele de capital.

Contabilitatea analitică a capitalului social se ține pe acționari sau asociați, cuprinzând numărul și valoarea nominală a acțiunilor sau a părților sociale subscrise și vărsate.

BIBLIOTECA UNIVERSITARA LIBRARY

Principalele operațiuni care se înregistrează în contabilitate cu privire la majorarea capitalului sunt: subscrierea și emisiunea de noi acțiuni, încorporarea rezervelor și alte operațiuni, potrivit legii.

Operațiunile care se înregistrează în contabilitate cu privire la micșorarea capitalului sunt, în principal, următoarele: reducerea numărului de acțiuni sau părți sociale sau diminuarea valorii nominale a acestora ca urmare a retragerii unor acționari sau asociați, răscumpărarea acțiunilor, acoperirea pierderilor contabile din anii precedenți sau alte operațiuni, potrivit legii.

Scoaterea din evidență a unui bun care a constituit aport la capitalul social nu modifică capitalul social, cu excepția situațiilor prevăzute de legislația în vigoare. În toate cazurile de modificare a capitalului social, aceasta se efectuează în baza hotărârii adunării generale a acționarilor, cu respectarea legislației în vigoare.

Acțiunile proprii răscumpărate, potrivit legii, sunt prezentate în bilanț ca o corecție a capitalului propriu.

Câștigurile sau pierderile legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entității (acțiuni, părți sociale) nu vor fi recunoscute în contul de profit și pierdere. Contravaloarea primită sau plătită în urma unor astfel de operațiuni este recunoscută direct în capitalurile proprii și se prezintă distinct în bilanț, respectiv Situația modificărilor capitalului propriu, astfel:

– câștigurile sunt reflectate în contul 141 „Câștiguri legate de vânzarea sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii";

– pierderile sunt reflectate în contul 149 „Pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii".

Nu reprezintă câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii ale entității, diferențele de curs valutar dintre momentul subscrierii acțiunilor și momentul vărsării contravalorii acestora, acestea fiind recunoscute la venituri sau cheltuieli financiare, după caz.

Câștigurile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferență între prețul de vânzare al instrumentelor de capitaluri proprii și valoarea lor de răscumpărare, respectiv între valoarea nominală a instrumentelor anulate și valoarea lor de răscumpărare.

Pierderile legate de instrumentele de capitaluri proprii se determină ca diferență între valoarea de răscumpărare a instrumentelor de capitaluri proprii și prețul lor de vânzare, respectiv între valoarea de răscumpărare a instrumentelor anulate și valoarea lor nominală.

În notele explicative trebuie cuprinse informații referitoare la operațiunile care au afectat instrumentele de capitaluri proprii ale entității.

Primele legate de capital cuprind primele de emisiune, fuziune, aport și de conversie.

Conturile corespunzătoare primelor legate de capital pot avea numai sold creditor.

Prima de emisiune se determină ca diferență între prețul de emisiune de noi acțiuni sau părți sociale și valoarea nominală a acestora.

Prima de fuziune se determină ca diferență între valoarea aportului rezultat din fuziune și valoarea cu care a crescut capitalul social al societății absorbante.

Prima de aport se calculează ca diferență între valoarea bunurilor aportate și valoarea nominală a capitalului social cu care au fost remunerate aceste aporturi.

Prima de conversie a obligațiunilor în acțiuni se calculează ca diferență între valoarea nominală a obligațiunilor corespunzătoare împrumuturilor obligatare și valoarea acțiunilor emise potrivit prevederilor contractuale, atunci când valoarea obligațiunilor depășește valoarea acțiunilor corespunzătoare.

Plusul sau minusul rezultat din reevaluarea imobilizărilor corporale, în conformitate cu prevederile prezentelor reglementări, trebuie reflectat în debitul sau creditul contului 105 „Rezerve din reevaluare", după caz, cu respectarea prevederilor privind reevaluarea imobilizărilor corporale.

Evidențierea rezervelor din reevaluare trebuie efectuată pe fiecare imobilizare corporală în parte și pe fiecare operațiune de reevaluare care a avut loc.

Diminuarea rezervelor din reevaluare poate fi efectuată numai în limita soldului creditor existent, aferent imobilizării respective.

Rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale au caracter nedistribuibil. Diminuarea rezervelor din reevaluare se poate efectua numai cu respectarea prevederilor legale.

Contabilitatea rezervelor se ține pe categorii de rezerve: rezerve legale, rezerve statutare sau contractuale și alte rezerve.

Rezervele legale se constituie anual din profitul entității, în cotele și limitele prevăzute de lege, și din alte surse prevăzute de lege.

Rezervele legale pot fi utilizate numai în condițiile prevăzute de lege.

Rezervele statutare sau contractuale se constituie anual din profitul net al entității, conform prevederilor din actul constitutiv al acesteia.

Alte rezerve neprevăzute de lege sau de statut pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale.

Rezultatul exercițiului financiar, rezultatul reportat, repartizarea profitului și acoperirea pierderii contabile

În contabilitate, profitul sau pierderea se stabilește cumulat de la începutul exercițiului financiar.

Rezultatul exercițiului se determină ca diferență între veniturile și cheltuielile exercițiului.

Rezultatul definitiv al exercițiului financiar se stabilește la închiderea acestuia și reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere.

Repartizarea profitului se înregistrează în contabilitate pe destinații, după aprobarea situațiilor financiare anuale. Repartizarea profitului se efectuează în conformitate cu prevederile legale în vigoare.

Sumele reprezentând rezerve constituite din profitul exercițiului financiar curent, în baza unor prevederi legale, se înregistrează prin articolul contabil:

129 „Repartizarea profitului" = 106 „Rezerve"

Profitul contabil rămas după această repartizare se preia la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale în contul **117 „Rezultatul reportat"**, de unde urmează a fi repartizat pe celelalte destinații hotărâte de adunarea generală a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale. Evidențierea în contabilitate a destinațiilor profitului contabil se efectuează după adunarea generală a acționarilor sau asociaților care a aprobat repartizarea profitului, prin înregistrarea sumelor reprezentând dividende cuvenite acționarilor sau asociaților, rezerve și alte destinații, potrivit legii.

Închiderea conturilor **121 „Profit sau pierdere"** și **129 „Repartizarea profitului"** se efectuează la începutul exercițiului financiar următor celui pentru care se întocmesc situațiile financiare anuale. Ca urmare, cele două conturi apar cu soldurile corespunzătoare, în bilanțul întocmit pentru exercițiul financiar la care se referă situațiile financiare anuale.

În contul **117 „Rezultatul reportat"** se evidențiază distinct rezultatul reportat provenit din preluarea la începutul exercițiului financiar curent, a rezultatului din contul de profit și pierdere al exercițiului financiar precedent, precum și rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile.

Pierderea contabilă reportată se acoperă din profitul exercițiului financiar și cel reportat, din rezerve, prime de capital și capital social, potrivit hotărârii adunării generale a acționarilor sau asociaților, cu respectarea prevederilor legale. În lipsa unor prevederi legale exprese, ordinea surselor din care se acoperă pierderea contabilă este la latitudinea adunării generale a acționarilor sau asociaților, respectiv a consiliului de administrație.

În cazul corectării de erori care generează pierdere contabilă reportată, aceasta trebuie acoperită înainte de efectuarea oricărei repartizări de profit.

2.2. CONȚINUTUL ECONOMIC, FUNCȚIA CONTABILĂ ȘI CORESPONDENȚA CONTURILOR DE CAPITAL

Din clasa 1 „Conturi de capitaluri" fac parte următoarele grupe: 10 „Capital și rezerve", 11 „Rezultatul reportat", 12 „Rezultatul exercițiului financiar", 14 „Câștiguri sau pierderi legate de emiterea, răscumpărarea, vânzarea, cedarea cu titlu gratuit sau anularea instrumentelor de capitaluri proprii", 15 „Provizioane" și 16 „Împrumuturi și datorii asimilate".

Grupa 10 "Capital si rezerve"

101 - "Capital"

Capitalul este reprezentat in functie de forma juridical a entității în:

- capital social
- patrimonial regiei etc

În PCG capitalul este regasit în următoarele subconturi:

- 1011: „Capital subscris nevarsat" (P)
- 1012: „Capital subscris varsat" (P)

Capitalul social subscris varsat se înregistrează distinct în contabilitate pe baza actelor de constituire a persoanei juridice și pe baza documentelor justificative privind varsamintele de capital.

Contul 101 – „Capital" după conținutul economic este o sursă proprie de finanțare (capital propriu) , iar după funcția contabila este de pasiv (începand prin a se credita). Se creditează în momentul subscrierii făcute de acționari cu acțiuni sau părți sociale reprezentând valoarea aportului în natură și/sau în numerar, ce urmează a fi adus de către aceștia cu ocazia înființării societății.

Înregistrarea subscrierii se efectuează la valoarea nominală pe fiecare acționar în parte, formula contabilă fiind:

456	=	1011
„Decontării cu acționarii privind capitalul"		**„Capitalul subscris nevărsat" (valoarea subscrisă)**

Contul 456 „Decontări cu acționarii privind capitalul" după conținutul economic este o creanță, după funcția contabila este de activ. Se debitează cu înregistrarea dreptului întreprinderii constituite asupra acționarilor care au subscris pentru valoarea respectivă (subscrisă).

Contul 1011 „Capital subscris nevărsat" a înregistrat creşterea capitalului propriu al întreprinderii pentru valoarea respectivă. Cu ocazia înregistrării aportului efectiv comisia de evaluare constituită în acest scop va stabili valoarea de aport pentru fiecare acţionar în parte. Valoarea de aport poate fi egală cu valoarea subscrisa şi în acest caz prin creditarea contului 456 se anulează creanţa întreprinderii asupra acţionarilor sau valoarea aportată poate fi mai mică decât valoarea subscrisă caz în care contul 456 va rămâne cu sold debitor indicând dreptul întreprinderii asupra acelor acţionari care au subscris cu valori mai mari.

Aportul în natură adus de acţionari poate fi constituit din:

- imobilizări necorporale: cheltuieli de constituire, brevete, licenţe, alte imobilizări;
- imobilizări corporale: terenuri, amenajări de terenuri, construcţii, mijloace de transport, echipamente;
- imobilizări în curs;
- stocuri (materii prime, materiale, materii de natura obiectelor de inventar, mărfuri, ambalaje).

Aportul în numerar poate fi numerarul depus în caseria unităţii sau în contul curent de la bancă.

Înregistrarea aportului respectiv se înregistrează prin creditarea contului 456 (micşorarea creanţei faţă de actionari) în corespondenţă cu debitul conturilor de imobilizări, stocuri, bisponibilităţi băneşti (reprezentând creşterea acestora).

% = 456 „Decontări cu acţionarii privind capitalul"
20,21 „Imobilizări"
30 „Stocuri"
(aport în natură)
5311 „Casa în lei"
5121 „Cont la bancă"
(aport în numerar)

Concomitent cu înregistrarea aportului efectiv în contabilitate se înregistrează trecerea capitalului subscris nevărsat la capitalul subscris vărsat.

1011„Capital subscris nevărsat"=1012 „Capital subscris vărsat–valoarea aportată
(P-D) (P+C)

În urma acestei înregistrări contul 1011 se poate solda (când valoarea de aport = valoarea subscrisă) sau poate înregistra sold creditor (când valoarea de aport mai mică decat valoarea subscrisă) .

Suma soldului finale creditoare ale conturilor 1011 şi 1012 este egală cu soldul contului 101 „Capital".

Contul 101 se mai creditează cu ocazia creşterii capitalului (fiind cont de pasiv). Creşterea capitalului poate avea loc din emisiunea de noi acţiuni, prin incorporarea primelor de capital la capital şi prin incorporarea rezervelor la capital sau din alte operaţiuni potrivit legii.

Capitalul majorat prin subscrierea sau emisiunea de noi acţiuni precum şi capitalul preluat în urma operaţiilor de fuziune sau absorbţie cu alte persoane juridice se înregistrează:

456 „Decontări cu acţionarii privind capitalul" = 101 „Capital"

Încorporarea primelor de capital(de emisiune, de fuziune sau de aport) la capital ducând la creşterea acestuia se înregistrează:

104 „Prime legate de capital" = 101 „Capital"
(P-D) (A+C)

Încorporarea rezervelor constituite la înfiinţarea întreprinderii (legale, statutare sau alte rezerve) la capital ducând la creşterea acestuia se înregistrează în debitul contului 106 „Rezerve" indicând scăderea lor.

% = 101 „Capital"
456 „Decontări cu acţionarii privind capitalul"
104 „Prime de capital"
106 „Rezerve"

Debitarea contului 101 indică **micşorarea capitalului** care se poate datora următoarelor cauze:

- retragerea capitalului de către acţionari sau asociaţi;
- lichidarea capitalului cu ocazia fuziunii sau lichidării cu alte persoane juridice.

101 „Capital" = 456 „Decontări cu acţionarii privind capitalul"

Micşorarea capitalului mai poate avea loc şi ca urmare a necesităţii acoperirii unor pierderi înregistrate de întreprindere în exerciţiul anterior exerciţiului curent.

BCU "MIHAI EMINESCU" IAŞI

101 „Capital" = 117 „Rezultatul reportat"
(A/P-C)

- acoperirea pierderilor înregistrate la sfârşitul exerciţiului curent.

101 „Capital" = 121 „Profit si pierdere"
(A/P-C)

Contul 101 va avea sold final creditor = valoarea capitalului propriu a întreprinderii existente.

Contul 104 „Prime legate de capital"

După conţinutul economic este sursă proprie de finanţare.

Primele legate de capital pot fi:

1041. Prime de emisiune (P)
1042. Prime de fuziune/divizare (P)
1043. Prime de aport (P)
1044. Prime de conversie a obligaţiunilor în acţiuni (P)

Se creditează cu valoarea primelor stabilite cu ocazia emisiunii, fuziunii, aportului la capital şi/sau din conversia obligaţiunilor în acţiuni.

456 „Decontări cu acţionarii privind capitalul" = 104 „Prime legate de capital"

Debitarea contului 104 se înregistrează cu ocazia trecerii (încorporării) la capital sau cu ocazia trecerii acestora la rezerve.

104 „Prime legate de capital" = %
101 „Capital"
106 „Rezerve"

Soldul debitor al lui 104 reprezintă primele de emisiune, de aport, de fuziune sau de conversie existente („netrecute la capital sau la rezerve).

Contul 106 „Rezerve"

Rezervele constituite se înregistrează în Planul Contabil General astfel:

1061. Rezerve legale (P)
1063. Rezerve statutare sau contractuale (P)
1064. Rezerve de valoare justă (P)
1065. Rezerve reprezentând surplusul realizat din rezerve din reevaluare (P)

BCU CLUJ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

1067. Rezerve din diferenţe de curs valutar în relaţie cu investiţia netă într-o entitate străină (A/P)

1068. Alte rezerve (P)

Rezervele legale se constituie anual din profitul întreprinderii în cotele şi limitele stabilite de lege. Ele pot fi utilizate numai în condiţiile prevăzute de lege.

Rezervele statutare (contractulale) se constituie anual din profitul net al întreprinderii (după impozitare) conform prevederilor din actul constituţional al societăţii.

Alte rezerve neprevazute de lege sau de stat pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau în alte scopuri potrivit hotărârii AGA cu respectarea prevederilor legale.

Creditarea contului 106 o reprezintă creşterea sau constituirea rezervelor din următoarele:

- repartizarea profitului de la sfârşitul exerciţiului
- utilizarea unor cote din profitul anilor anteriori exerciţiului curent pentru creşterea rezervelor
- trecerea primelor de capital la rezerve
- diferenţa titlurilor de participare retrase sau cedate şi valoarea neamortizată a mijloacelor fixe sau terenurilor care au constituit obiectul participării în natură la capitalul social al altei persoane juridice

% = 106 „Rezerve”

129„Repartizarea profitului”

117„Rezultatul reportat”

104„Prime de capital”

261,262, 263 „Titluri de participare”

Contul 106 „Rezerve” poate prezenta sold final creditor reprezentând rezervele existente şi neutilizate încă.

Contul 105 –„Rezerve din reevaluare” (P)

Este rezultatul plusului sau minusului obţinut din reevaluarea imobilizărilor corporale în conformitate cu legea şi se reflectă în contabilitate în debitul sau în creditul contului, dupa caz.

Rezervele din reevaluarea imobilizărilor corporale au caracter nedistribuibil. Diminuarea rezervelor din reevaluare se poate efectua numai cu respectarea prevederilor subsecţiunii (7251 –„Reevaluarea imobilizarilor corporale” din noile reglementări).

Contul 105 se creditează cu valoarea rezultată din creşterea în urma reevaluării terenurilor şi mijloacelor fixe

% = 105 „Rezerve din reevaluare"
211 „Terenuri şi amenajări de terenuri"
212,213,214 „Construcţii, instalaţii, mobilier"

Debitarea contului 105 înregistrează rezerva din reevaluarea trecută la rezerve.

105 „Rezerve din reevaluare" = 106 „Rezerve"

Contul 105 se mai debitează şi cu descreşterile faţă de valoarea contabilă netă rezultate din reevaluare a imobilizărilor corporale:

105 „Rezerve din reevaluare" = %
211 „Terenuri şi amenajări de terenuri"
212, 213, 214 „Construcţii, instalaţii, mobilier"

Soldul lui 105 poate fi: creditor sau debitor după caz, soldul creditor indică diferenţele favorabile din reevaluare, iar soldul debitor diferenţa nefavorabilă.

Grupa 11 "Rezultatul reportat"

117 - "Rezultatul reportat" cuprinde următoarele conturi analitice:

117. Rezultatul reportat

1171. Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat sau pierderea neacoperită (A/P)

1172. Rezultatul reportat provenit din adoptarea pentru prima dată a IAS, mai puţin IAS 29*9) (A/P)

1174. Rezultatul reportat provenit din corectarea erorilor contabile (A/P)

1176. Rezultatul reportat provenit din trecerea la aplicarea Reglementărilor contabile conforme cu Directiva a IV-a a Comunităţilor Economice Europene (A/P)

Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa rezultatului sau părţii din rezultatul exerciţiului precedent nerepartizat de către adunarea generală a acţionarilor/ asociaţilor, respectiv a pierderii neacoperite şi a rezultatului provenit din corectarea erorilor contabile.

Soldul debitor al contului reprezintă pierderea neacoperită, iar soldul creditor, profitul nerepartizat.

Se majorează capitalul social din profitul realizat în exercițiul precedent:

1171 Rezultatul reportat reprezentând profitul nerepartizat =1012 Capital social subscris vărsat

Se acoperă pierderea înregistrată în exercițiul anterior din rezerve legale:

1061 Rezerve legale = 1171 Rezultatul reportat reprezentând pierderea neacoperită

Grupa 12 " Rezultatul exercițiului financiar" cuprinde:

121. Profit sau pierdere (A/P) cu ajutorul acestui cont se ține evidența profitului sau pierderii realizate în exercițiul financiar curent.

În creditul contului 121 "Profit sau pierdere" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei, soldul creditor al conturilor din clasa 7 (701 la 786);
- pierderile contabile realizate în exercițiul financiar încheiat, transferate la începutul exercițiului financiar următor asupra rezultatului reportat (117).

În debitul contului 121 "Profit sau pierdere" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei, soldul debitor al conturilor de cheltuieli (601 la 698);
- profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, care a fost repartizat la rezerve conform prevederilor legale (129);
- profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, evidențiat la începutul exercițiului financiar următor în rezultatul reportat (117).

Soldul creditor reprezintă profitul realizat, iar soldul debitor, pierderea realizată.

În creditul contului 121 "Profit sau pierdere" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei, soldul creditor al conturilor din clasa 7 (701 la 786);
- pierderile contabile realizate în exercițiul financiar încheiat, transferate la începutul exercițiului financiar următor asupra rezultatului reportat (117).

În debitul contului 121 "Profit sau pierdere" se înregistrează:

- la sfârșitul perioadei, soldul debitor al conturilor de cheltuieli (601 la 698);
- profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, care a fost repartizat la rezerve conform prevederilor legale (129);
- profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, evidențiat la începutul exercițiului financiar următor în rezultatul reportat (117).

Soldul creditor reprezintă profitul realizat, iar soldul debitor, pierderea realizată.

BUSINESS UNIVERSITY LIBRARY

691„Cheltuieli cu impozit pe profit" = 441 „Impozit pe profit / venit"

121„Profit si pierderi" = 691 Cheltuieli cu impozitul pe profit

129. Repartizarea profitului (A) cu ajutorul acestui cont se ține evidența repartizării profitului realizat în exercițiul curent şi repartizat, potrivit legii.

În debitul contului 129 "Repartizarea profitului" se înregistrează:

- rezervele constituite, potrivit legii, din profitul realizat în exercițiul financiar curent (106).

În creditul contului 129 "Repartizarea profitului" se înregistrează:

- profitul net realizat în exercițiul financiar încheiat, care a fost repartizat la rezerve conform prevederilor legale (121).

Soldul contului reprezintă profitul repartizat, aferent exercițiului financiar încheiat.

129 „Repartizarea profitului" = 106 „Rezerve"
121 „Profit si pierderi = 129 „Repartizarea profitului"

Grupa 16 " Împrumuturi şi datorii asimilate" cuprinde:

Contul 161 "Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni"

1614. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
1615. Împrumuturi externe din emisiuni de obligațiuni garantate de bănci (P)
1617. Împrumuturi interne din emisiuni de obligațiuni garantate de stat (P)
1618. Alte împrumuturi din emisiuni de obligațiuni (P)

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența împrumuturilor din emisiunea obligațiunilor.

Contul 161 "Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni" este un cont de pasiv.

În creditul contului 161 "Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni" se înregistrează:

- suma împrumuturilor de primit/primite din emisiuni de obligațiuni (461, 512);
- suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (169);
- diferențele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, a împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni în valută (665).

În debitul contului 161 "Împrumuturi din emisiuni de obligaţiuni" se înregistrează:

- suma împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni rambursate (512);
- valoarea obligaţiunilor emise şi răscumpărate, anulate (505);
- împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni convertite în acţiuni (456);
- diferenţele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, precum şi din rambursarea împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni în valută (765).

Soldul contului reprezintă împrumuturile din emisiuni de obligaţiuni nerambursate.

Contul 162 "Credite bancare pe termen lung"

1621. Credite bancare pe termen lung (P)
1622. Credite bancare pe termen lung nerambursate la scadenţă (P)
1623. Credite externe guvernamentale (P)
1624. Credite bancare externe garantate de stat (P)
1625. Credite bancare externe garantate de bănci (P)
1626. Credite de la trezoreria statului (P)
1627. Credite bancare interne garantate de stat (P)

Contul 162 – Credite bancare pe termen lung – este un cont de pasiv.

În creditul contului se înregistrează:

- suma creditelor pe termen lung primite (512);
- diferenţele de curs valutar rezultate dun evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a creditelor în valută (665)

În debitul contului se înregistrează:

- suma creditelor pe termen lung rambursate (512);
- diferenţele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a creditelor în valută, precum şi la rambursarea acestora (765).

Soldul contului reprezintă creditele bancare pe termen lung nerambursate.

APLICAŢII:

- Primirea creditului pe termen lung în valoare de 200.000 lei, acordat pentru o perioadă de 20 ani, cu o dobândă anuală de 10% :

5121 Cont la bancă în lei	=	**1621** Credite bancare pe termen lung	200.000	

- înregistrarea cheltuielilor cu dobânda (10% pe an) aferente unei luni:

666 Ch. priv. dobânzile	= **1682** Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung		1.666,67 lei

- rambursarea primei rate din credit şi a dobânzii aferente:

%	= **5121** Cont la bancă în lei	2500
1621. Credite bancare pe termen lung		833,33
1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung		1.666,67

Contul 166 "Datorii care privesc imobilizările financiare"

1661. Datorii faţă de entităţile afiliate (P)

1663. Datorii faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare (P)

Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa datoriilor entităţii faţă de entităţile afiliate, respectiv entităţile de care compania este legată prin interese de participare.

Contul 166 "Datorii care privesc imobilizările financiare" este un cont de pasiv.

În creditul contului 166 "Datorii care privesc imobilizările financiare" se înregistrează:

- sumele încasate de la entităţile afiliate, respectiv entităţile de care compania este legată prin interese de participare (512);
- diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a datoriilor exprimate în valută (665).

În debitul contului 166 "Datorii care privesc imobilizările financiare" se înregistrează:

- sumele restituite entităţilor afiliate, respectiv celor de care compania este legată prin interese de participare (512);
- diferenţele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a datoriilor exprimate în valută, precum şi la rambursarea acestora (765).

Soldul contului reprezintă sumele primite şi nerestituite.

Contul 167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate" - cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa altor împrumuturi şi datorii asimilate, cum sunt: depozite, garanţii primite şi alte datorii asimilate.

Contul 167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate" este un cont de pasiv.
În creditul contului 167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate" se înregistrează:
- sumele de încasat/încasate reprezentând alte împrumuturi şi datorii asimilate (461, 512);
- valoarea concesiunilor primite (205);
- valoarea imobilizărilor corporale primite în leasing financiar (212, 213, 214);
- sumele reprezentând garanţiile de bună execuţie reţinute, conform contractelor încheiate (404);
- diferenţele nefavorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a împrumuturilor şi datoriilor asimilate în valută (665);
- diferenţele nefavorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (668).

În debitul contului 167 "Alte împrumuturi şi datorii asimilate" se înregistrează:
- sumele reprezentând alte împrumuturi şi datorii asimilate rambursate (512);
- obligaţia de plată a ratelor pe baza facturilor emise de locator, în cazul leasingului financiar (404);
- valoarea imobilizărilor aferente contractelor de leasing financiar cedate sau restituite (213);
- garanţiile de bună execuţie restituite terţilor (512);
- diferenţele favorabile de curs valutar rezultate din evaluarea, la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar, a împrumuturilor şi datoriilor asimilate, în valută, precum şi la rambursarea acestora (765);
- diferenţele favorabile aferente datoriilor exprimate în lei, a căror decontare se face în funcţie de cursul unei valute, rezultate din evaluarea acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exerciţiului financiar (768).

Soldul contului reprezintă alte împrumuturi şi datorii asimilate, nerestituite.

Contul 168 "Dobânzi aferente împrumuturilor şi datoriilor asimilate"

1681. Dobânzi aferente împrumuturilor din emisiuni de obligaţiuni (P)

1682. Dobânzi aferente creditelor bancare pe termen lung (P)

1685. Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile afiliate (P)

1686. Dobânzi aferente datoriilor faţă de entităţile de care compania este legată prin interese de participare (P)

1687. Dobânzi aferente altor împrumuturi şi datorii asimilate (P)

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni, creditelor bancare pe termen lung, datoriilor față de entitățile afiliate, respectiv entitățile de care compania este legată prin interese de participare, precum și a celor aferente altor împrumuturi și datorii asimilate.

Contul 168 "Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate" este un cont de pasiv.

În creditul contului 168 "Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate" se înregistrează:

- valoarea dobânzilor datorate, aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate (666);
- diferențele nefavorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar (665).

În debitul contului 168 "Dobânzi aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate" se înregistrează:

- suma dobânzilor plătite aferente împrumuturilor și datoriilor asimilate (512);
- diferențele favorabile de curs valutar aferente dobânzilor datorate în valută, rezultate în urma evaluării acestora la finele lunii, respectiv la închiderea exercițiului financiar, precum și la rambursarea acestora (765).

Soldul contului reprezintă dobânzile datorate și neplătite.

Contul 169 "Prime privind rambursarea obligațiunilor"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența primelor de rambursare reprezentând diferența dintre valoarea de rambursare a obligațiunilor și valoarea de emisiune a acestora.

Contul 169 "Prime privind rambursarea obligațiunilor" este un cont de activ.

În debitul contului 169 "Prime privind rambursarea obligațiunilor" se înregistrează:

- suma primelor de rambursare aferente împrumuturilor din emisiuni de obligațiuni (161).

În creditul contului 169 "Prime privind rambursarea obligațiunilor" se înregistrează:

- valoarea primelor privind rambursarea obligațiunilor, amortizate (686).

Soldul contului reprezintă valoarea primelor privind rambursarea obligațiunilor, neamortizate.

REZUMAT: Conturile de capitaluri au, de regulă, funcție de pasiv. Capitalul este o sursă proprie de finanțare (capital propriu). Aportul adus de acționari poate fi în natură sau în bani. Aportul în natură adus de acționari poate fi constituit din:

- imobilizari necorporale: cheltuieli de constituire, brevete, licente, alte imobilizari;
- imobilizari corporale: terenuri, amenajari de terenuri, constructii, mijloace de transport, echipamente;
- imobilizari în curs;
- stocuri (materii prime, materiale,materii de natura obiectelor de inventar,marfuri,ambalaje).

Aportul în numerar poate fi numerarul depus în caseria unității sau în contul curent de la bancă.

Primele de emisiune se determină ca diferență între prețul de vânzare al unei acțiuni și valoarea nominală a acesteia.

Rezervele legale se constituie anual din profitul intreprinderii în cotele și limitele stabilite de lege. Ele pot fi utilizate numai în conditiile prevazute de lege.

Rezervele statutare (contractulale) se constituie anual din profitul net al intreprinderii (dupa impozitare) conform prevederilor din actul constitutional al societatii.

Alte rezerve neprevazute de lege sau de stat pot fi constituite facultativ pe seama profitului net pentru acoperirea pierderilor contabile sau in alte scopuri potrivit hotararii AGA cu respectarea prevederilor legale. Rezervele din reevaluare reprezintărezultatul plusului sau minusului obținut din reevaluarea imobilizărilor corporale in conformitate cu legea si se reflecta in contabilitate in debitul sau in creditul contului, după caz. Rezultatul reportat reprezintă rezultatul sau părții din rezultatul exercițiului precedent nerepartizat de către adunarea generală a acționarilor/asociaților, respectiv a pierderii neacoperite și a rezultatului provenit din corectarea erorilor contabile.

Rezultatul exercițiului financiar reprezintă profitului sau pierderea realizate în exercițiul financiar curent.

Creditele bancare pe termen lung sunt creditele acordate de instituțiile financiar – bancare pe o perioadă mai mare de 10 ani.

APLICAȚII REZOLVATE:

A. 5 acționari subscriu cu acțiuni în valoare totală de 90.000 lei, valoarea unei acțiuni este de 10 lei , astfel:

- primul acționar subscrie cu un număr de 3.000 de acțiuni, în valoare de 30.000 lei , reprezentând valoarea unei clădiri (ca aport);
- al doilea acționar subscrie cu un număr de 2.000 de acțiuni, în valoare de 20.000 lei , reprezentând valoarea uni mijloc de transport;
- al treilea acționar subscrie cu un număr de 1000 de acțiuni, în valoare de 10.000 lei , reprezentând valoarea unui combustibil;
- al patrulea acționar subscrie cu un număr de 1500 acțiuni, în valoare de 15000 lei , reprezentând valoarea materialelor de natura obiectelor de inventar,
- al cincilea acționar subscrie cu un număr de 1500 de acțiuni, în valoare de 15000 lei , reprezentând disponibilul bănesc de la bancă.

Aportul înregistrat de acționari este următorul :

- primul acționar aduce o clădire a cărui valoare de aport stabilită de comisia de evaluare este de 30.000 lei;

- al doilea aduce un mijloc de transport a cărei valoare de aport este de 20.000 lei;

- al treilea aduce combustibil în valoarea subscrisă de 10.000 lei;

- al patrulea aduce materiale de natura obiectelor de inventar, a cărei valoare de aport este de 15.000 lei ;

- al cincilea acționar depune în contul curent de la bancă o sumă de 15000 lei.

Se înregistrează subscrierea, aportul efectiv pe total şi pe fiecare acționar în parte.

Subscrierea pe total şi pe fiecare asociat în parte :

In contabilitatea analitică evidența decontarilor cu acționarii se ține potrivit Legii Contabilității la valoarea nominală pe numele fiecărui acționar în parte .

% = 1011 „Capital subscris nevarsat”		90000
456 A		30000
456 B		20000
456 C		10000
456 D		15000
456 E		15000

Se înregistrează aportul efectiv adus de fiecare acționar în parte : scade creanța întreprinderii față de acționarii care au adus ca aport bunuri sau bani conform subscrierii inițiale şi crește valoarea de intrare care în această situație este denumită valoare de aport a bunurilor şi banilor aduşi de cei 5 acționari.

212=456 A	30000
213=456 B	20000
302=456 C	10000
303=456 D	15000
512=456 E	15000

Concomitent cu înregistrarea aportului, în contabilitate se înregistrează trecerea capitalului nevărsat la capitalul vărsat (cu valoarea de aport).

„Capital subscris nevărsat” 1011 = 1012 „Capital subscris vărsat” 90.000

Bilanț după înființarea societății

Activ		Pasiv	
212 „Construcții”	30000	1012 „Capital social vărsat”	90000
213 „Mij. transport”	20000		
302 „Mat. consumabile”	10000		
303 „Mat. de nat. ob. de inv.”	15000		
512 „Conturi la bănci”	15000		
456 „Dec. cu asociații”	0		
Total	90000	Total	90000

B. SC "Hermes" hotărăşte să-şi majoreze capitalul social prin emisiunea a 5.000 acţiuni cu o valoare nominală de 10.000 lei/acţiune. Cu această ocazie se înregistrează:

(a) Dreptul de creanţă asupra acţionarilor pentru acţiunile subscrise.

(b) Efectuarea de către acţionari a unui aport în bani prin depunerea acestora în conturi curente.

(c) Regularizarea capitalului vărsat.

Rezolvare:

5.000 acţ. x 10.000lei/acţ. = 50.000.000lei

(a) **456** "Decont. cu asoc." = **1011** "Cap. subscr. nevărsat" 50.000.000

(b) **5121** "Conturi curente" = **456** "Decont. cu asoc." 50.000.000

(c) **1011** "Cap. subscr. nevărsat" = **1012** "Cap. subscr. vărsat" 50.000.000

C. Unitatea înregistrează mărirea capitalului social din următoarele surse:

(a) Prime legate de capital 3.000.000 lei;

(b) Diferenţe din reevaluare 4.500.000 lei;

(c) Profitul din exerciţiul precedent 12.000.000 lei.

Rezolvare:

(a) **1041** "Prime de emisiune" = **1012** "Capital subscr. vărsat" 3.000.000

(b) **105** "Rezerve din reeval." = **1012** "Capital subscr. vărsat" 4.500.000

(c) **117** "Rezultatul reportat" = **1012** "Cap. subscr. vărsat" 12.000.000

TESTE DE AUTOEVALUARE

1. Subscrierea capitalului social conform actului constitutiv al societăţii se înregistrează:

a) 212 = 456;

b) 456 =1012;

c) 1011 = 1012;

d) 456 = 1011.

2. În situaţia în care se emit noi acţiuni în vederea creşterii capitalului prin operaţiuni interne, pentru protecţia vechilor acţionari se procedează la acordarea către aceştia de:

a) drepturi preferenţiale de subscripţie;

b) prime de emisiune;

c) dividende;

BIBLIOTECA CENTRALĂ UNIVERSITY LIBRARY

d) drepturi de atribuire.

3. Principalele căi de diminuare a capitalului social sunt:

a) retragerea acționarilor, acoperirea pierderilor precedente, răscumpărarea de la acționari și anularea acțiunilor proprii;

b) conversia obligațiunilor în acțiuni;

c) emisiunea de noi acțiuni;

d) operațiuni interne.

4. Rezervele reprezintă:

a) surse proprii ale societății,

b) surse atrase ale societății;

c) datorii financiare;

d) creanțe financiare.

5. Adunarea Generale a acționarilor din cadrul S.C. Alfa a hotărât ca din rezervele legale constituite să acopere pierderile din exercițiile anterioare, înregistrarea contabilă este:

a) 1068 =1012

b) 1061 = 129

c) 117 =1061

d) 1061= 107

6. Unitatea contractează și obține un credit bancar pe termen lung (6 ani) în sumă de 800.000.000 lei. Să se înregistreze:

(a) primirea creditului conform extrasului de cont al băncii;

(b) înregistrarea dobânzii anuale cuvenite băncii (15%);

(c) plata la sfârșitul lunii a cotei părți din dobândă;

(d) rambursarea la scadență a creditului bancar.

7. Titlurile de plasament sunt:

a) Investiții pe termen lung;

b) Investiții pe termen mediu;

c) Investiții temporare în scopul realizării de câștiguri prin revânzarea acestora;

d) Investiții pe termen mediu și lung în scopul încasării de dobânzi;

e) Investiții durabile.

8. La sfârșitul exercițiului se repartizează din profitul net dividende brute :

a. 121 = 457 c. 457 = 129 e. 457 = 121

b. 129 = 456 d. 129 =457

CAPITOLUL III
CONTABILITATEA CONTURILOR DE IMOBILIZĂRI

Activele imobilizate sau **imobilizări** ori **bunuri imobile**, cuprind toate acele valori economice de investiție a căror perioadă de utilitate și lichiditate este mai mare de un an.[1]

Activele imobilizate sunt active deținute pe o perioadă mai mare de un an generatoare de beneficii economice viitoare.

În funcție de natura lor, activele imobilizate pot fi:

- imobilizări necorporale;
- imobilizări corporale;
- imobilizări financiare.

Imobilizările necorporale sunt active identificabile, nemonetare și fără suport material, concretizate în cheltuieli de dezvoltare, concesiuni, brevete, licențe, mărci de fabricație, programe informatice etc.

Imobilizările corporale sunt bunuri tangibile de folosință îndelungată, reprezentate de terenuri, construcții, instalații, mașini, mobilier, aparatură birotică etc.

Imobilizările financiare sunt investiții financiare care cuprind acțiuni și alte titluri deținute pe termen lung, precum și creanțe imobilizate, cum ar fi garanțiile acordate pe termen lung.

O categorie distinctă în cadrul activelor imobilizate o formează **imobilizările necorporale și în curs de execuție.**

Datorită faptului că activele imobilizate deservesc în mod durabil activitatea entității economice, acestea suferă în timp anumite deprecieri cauzate de uzura fizică sau morală, de factorii economici, sociali, politici, etc. La întocmirea bilanțului trebuie să se țină seama de aceste reduceri de valoare ale activelor imobilizate, efectuându-se anumite corecții. În funcție de natura lor, deprecierile (ajustările) se pot grupa astfel:

a)Ajustări permanente, denumite amortizări -reflectă deprecierile ireversibile aferente uzurii fizice și morale ale imobilizărilor necorporale și corporale. Amortizarea are atât o funcție juridică cât și una economică.

---

[1]Prof.univ.dr.Mihai RISTEA; Lect.univ.dr.Corina Graziella DUMITRU, Contabilitate aprofundata, editura ASE Bucuresti, anul 2008

b) Ajustări provizorii, denumite ajustări pentru depreciere - reflectă deprecierile reversibile ale activelor imobilizate datorate unor factori conjuncturali, precum diminuarea preţurilor, scăderea cursului valutar, diminuarea cotaţiilor la bursa titlurilor imobilizate.

3.1. DELIMITĂRI ŞI STRUCTURI PRIVIND IMOBILIZĂRILE

Din clasa 2 "Conturi de imobilizări" fac parte următoarele grupe de conturi: 20 "Imobilizări necorporale", 21 "Imobilizări corporale", 22 "Imobilizări corporale în curs de aprovizionare", 23 "Imobilizări în curs şi avansuri pentru imobilizări", 26 "Imobilizări financiare", 28 "Amortizări privind imobilizările" şi 29 "Ajustări pentru deprecierea sau pierderea de valoare a imobilizărilor".

Activele imobilizate sunt supuse unui proces de degradare în timp şi, ca atare, trebuie asigurată înlocuirea acestora. Acest fapt se realizează, de regulă, prin amortizare. Amortizarea este echivalentul valoric al deprecierii ireversibile a unei imobilizări, ca urmare a utilizării, a acţiunii factorilor naturali, a progresului tehnic sau a altor cauze. Tipurile de amortizare cunoscute în literatura de specialitate sunt: amortizarea liniară, accelerată şi degresivă.

Amortizarea, din punct de vedere contabil, ca expresie valorică a uzurii mijloacelor fixe incluse în costul produselor la fabricarea cărora ele au participat în vederea creării condiţiilor necesare înlocuirii acestora. Este echivalentul valoric al deprecierii ireversibile a unei imobilizări, ca urmare a utilizării, a acţiunii factorilor naturali, a progresului tehnic sau a altor cauze.

Pentru un expert contabil, amortizarea nu este un instrument de evaluare, ci, mai degrabă, o metodă de repartizare a costului. Imobilizările nu sunt amortizate pe baza pierderii de valoare, ci pe baza imputării sistematice a costului lor de intrare asupra unui număr de exerciţii.

În categoria activelor amortizabile se includ: activele corporale şi activele necorporale.

În structura imobilizărilor necorporale ***amortizabile sunt incluse:***

a) Cheltuielile de constituire cuprind cheltuielile cu înfiinţarea, dezvoltarea şi fuziunea întreprinderii numai când reglementările permit imobilizarea acestora.

b) Cheltuieli de dezvoltare sunt reprezentate de costurile efectuate pentru realizarea unor obiective strict individuale, a căror fezabilitate tehnologică a fost demonstrată şi care vor fi utilizate în întreprindere sau comercializate.

c) Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabileşte o durată şi o valoare determinate pentru concesiune

d) Alte imobilizări necorporale (Ex: programele informatice create de întreprindere sau achiziţionate de la terţi în scopul utilizării pentru nevoile proprii, etc.).;

e) Fondul comercial este recunoscut ca activ necorporal atunci când rezultă din achiziţia unei alte întreprinderi al cărei cost de achiziţie este superior valorii de piaţă a activelor nete dobândite (active dobândite mai puţin datoriile preluate). Cauza existenţei fondului comercial o constituie existenţa unor elemente necorporale generate de întreprindere care nu sunt recunoscute distinct în contabilitate (reputaţia, clientela, vadul comercial, firma etc.).

Activele corporale sunt acele active care trebuie să fie utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an şi să aibă o valoare mai mare decât limita minimă stabilită de lege (în prezent 2.500 lei).

Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială. Terenurile nu se amortizează. Investiţiile efectuate pentru amenajarea lacurilor, bălţilor, iazurilor, terenurilor şi pentru alte lucrări similare se recuperează pe calea amortizării, prin includerea în cheltuielile de exploatare într-o perioadă hotărâtă de consiliul de administraţie sau responsabilul cu gestiunea patrimoniului.

Amortizarea imobilizărilor corporale concesionate, închiriate sau în locaţie de gestiune se calculează şi se înregistrează în contabilitate de către entitatea care le are în proprietate.

Amortizarea activelor imobilizate depinde de trei factori: valoarea de amortizat, durata de amortizare şi metoda de amortizare.

Amortizarea se stabileşte prin aplicarea cotei de amortizare asupra valorii amortizabile a imobilizărilor corporale. Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii în funcţiune a acestora şi până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare, conform duratelor de utilizare economică şi a condiţiilor de utilizare a acestora.

Valoarea de amortizat a unui activ imobilizat supus amortizării este valoarea contabilă de intrare (costul istoric sau valoarea substituită costului istoric în situaţiile financiare), din care se scade valoarea reziduală estimată. Valoarea reziduală poate fi nesemnificativă, caz în care nu va fi luată în calcul la determinarea valorii amortizabile.

Valoarea reziduală a unui activ se estimează la data achiziţiei acestuia sau la data reevaluării sale ulterioare, în funcţie de valoarea reziduală a unor active similare, dar care au ajuns la sfârşitul duratei de viaţă si care au fost exploatate în aceleaşi condiţii ca şi activul în cauză.

În baza IAS 16 *Imobilizări corporale*, valoarea reziduală a unui activ corporal imobilizat reprezintă valoarea netă pe care o întreprindere estimează că o va obține pentru un activ la sfârșitul duratei de viață utilă a acestuia, după deducerea prealabilă a costurilor de cesiune previzionate.

Valoarea amortizabilă a unui activ corporal supus amortizării trebuie alocată fiecărei perioade contabile, în mod sistematic, pe parcursul duratei de viață utilă a activului respectiv.

Reglementările conforme cu directivele europene definesc durata de viață utilă (economică) fiind:

a) Perioada în care un activ este prevăzut a fi disponibil pentru utilizare de către o entitate;

b) Numărul unităților produse sau a unor unități similare ce se estimează că vor fi obținute de entitate prin folosirea activului respectiv.

Duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe sunt prevăzute în Catalogul privind clasificarea și duratele normale de funcționare a activelor fixe. Acest catalog oferă posibilitatea alegerii duratei normale de funcționare, dintre niște limite clar stabilite.

Odată stabilită durata normală de funcționare pentru un mijloc fix, aceasta nu se mai poate modifica, rămânând fixă până până la recuperarea integrală a valorii de intrare sau până la scoaterea din uz a acestuia.

Alegerea metodei de amortizare și estimarea duratei de viață utilă a unui activ supus amortizării sunt chestiuni de raționament profesional. Metoda de amortizare folosită trebuie să reflecte modul în care beneficiile economice aduse activului respectiv sunt consumate de întreprindere.

Metoda de amortizare aleasă trebuie aplicată în mod consecvent de la o perioadă la alta, în afară de cazul în care apariția unei situații diferite justifică schimbarea metodei.

Utilizarea aceleiași metode va asigura posibilitatea comparării în timp a rezultatelor activității de exploatare.

În țara noastră, unitățile patrimoniale care desfășoară activități cu caracter economic amortizează mijloacele fixe utilizând unul dintre următoarele regimuri de amortizare:

Amortizarea liniară – metoda de amortizare cea mai simplă și cea mai frecventă, care constă în repartizarea egală a valorii actualizate, de-a lungul duratei sale de viață. În țara noastră amortizarea liniară se determină prin includerea uniformă în cheltuielile de exploatarea a unor sume fixe, stabilite proportional cu numărul de ani și cu duratele normale de utilizare a mijloacelor fixe. Relațiile de calcul al amortizării conform acestei metode sunt:

$$Ca = 100 / DNU$$

Ca = Cota normală de amortizare anuală
DNU = Durata normală de utilizare din Catalog (exprimată în ani)

În cazul reevaluării activelor corporale, în baza unor acte normative, cota de amortizare se determină după cum urmează:
Ca = 100 / Durata normală de utilizare rămasă (exprimată în ani)
Cota astfel determinată se va aplica asupra valorii rămase, actualizată.

$$A = VCI \times Ca$$

A = Amortizarea anuală;
VCI = Valoarea contabilă de intrare.

Pentru mijloacele fixe de natura construcţiilor, amortizarea anuală se va calcula numai în regim liniar.

Metoda de amortizare liniară este usor de utilizat, dar este expusă criticilor.

Exemplul nr.1: În acest caz se au în vedere următoarele elemente:
- Valoarea contabilă de intrare 50.000 lei
- Durata normală de funcŃionare (5 ani) în funcţie de care se calculează:

$$Ca = 100 / DNU = 100/ 5 = 20\%$$
$$A = VCI \times Ca = 50.000 \times 20\% = 10.000$$

Sau

$$A = VCI / DNU = 50.000 / 5 = 10.000$$

Cota de amortizare lunară = Cota de amortizare anuală : 12 luni = 20 : 12 = 1.66%
Amortizara lunară = VCI x Cota de amortizare lunară = 50.000 x 1.66 = 833.33
Sau
Amortizarea lunară = VCI : 12 luni = 10.000 : 12 = 833.33

Dacă activele imobilizate prezintă intrări sau ieşiri în cursul anului, amortizarea trebuie recalculată în funcţie de timpul de folosire, respectiv de data intrării şi punerii în funcţiune.

Amortizarea fiscală se calculează începând cu luna următoare celei în care mijlocul fix amortizabil se pune în funcţiune.

Exemplul nr.2: O societate comercială achiziţionează un mijloc fix în data de 16.03.2007, în valoare de 50.000 lei, a cărui durată normală de utilizare este de 5 ani.

$$Ca = 100 / 5 = 20\%$$
$$A = 50.000 \times 20\% = 10.000$$

Având în vedere că mijlocul fix a fost achiziționat după data de 15.03. 2007 amortizarea se va calcula începând cu luna următoare (aprilie).

Amortizarea lunară = 10.000 : 12 luni = 833.33

Amortizarea anuală pentru anul N = 833.33 x 9 luni (aprilie, mai, iunie, iulie, august, septembrie, octombrie, noiembrie, decembrie) = 7 499.97

Amortizarea se calculează pe parcursul a nouă luni din primul an, pe parcursul a patru ani întregi (N+1, N+2, N+3, N+4) şi pe parcursul a trei luni din ultimul an N+5 (ianuarie, februarie, martie).

Amortizarea anuală pentru anul N+5 = 833.33 x 3 luni = 2 499.99

Amortizarea accelerată – această metodă de amortizare constă în includerea în cheltuielile de exploatare, în primul an de funcționare, a unei amorizări de până la 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv.

Conform legislației românești, valoarea rămasă după primul an de funcționare se recuperează prin includerea în cheltuielile de exploatare a unor sume calculate prin aplicarea regimului liniar, în funcție de durata de utilizare rămasă.

Exemplul nr.3: Folosind datele de la exemplul nr.1, situația apare astfel:

În anul N:

Amortizarea anuală = 50.000 x 50% = 25.000

În anii N+1 – N+4:

Cota de amortizare = 100 / 4 ani = 25%

Amortizarea anuală = 25.000 x 25% = 6 250

Amortizarea degresivă – această metodă de amortizare are ca efect înscrierea în cheltuieli a unei amortizări mai mari în cursul primelor exerciții de utilizare a bunului, în raport cu amortizarea corespunzătoare exercițiilor ulterioare.

Justificarea economică a acestei metode este dată de faptul că deprecierea este pentru unele mijloace fixe mai mare în cursul primelor exerciții şi, pe de altă parte, de constatarea că acestea au o capacitate de serviciu mai mare în primii ani de viață, după care ele antrenează cheltuieli de întreținere din ce în ce mai mari.

Amortizarea degresivă se calculează:

- fie prin aplicarea unei cote degresive la o valoare constantă;
- fie, mai ales, prin aplicarea unei cote constante la o valoare degresivă (descrescătoare).

Prin aplicarea celei de a doua variante, baza amortizării este valoarea netă contabilă.

Amortizarea degresivă fiscală are drept scop de a incita întreprinderile să modernizeze aparatul productiv.

În țara noastră, amortizarea degresivă constă în multiplicarea cotei de amortizare liniară cu unul dintre coeficienții următori:

a) 1,5 dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix este între 2 si 5 ani;

b) 2,0 dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix este între 5 si 10 ani;

c) 2,5 dacă durata normală de utilizare a mijlocului fix este mai mare de 10 ani;

Regimul de amortizare pentru un mijloc fix amortizabil se determină astfel:

- În cazul construcțiilor, se aplică metoda de amortizare liniară;
- În cazul echipamentelor tehnologice, respectiv al mașinilor, uneltelor și instalațiilor, precum și pentru computere și echipamente periferice ale acestora, se poate opta pentru metoda de amortizare liniară, degresivă sau accelerată;
- În cazul oricărui alt mijloc fix amortizabil, se poate opta pentru metoda de amortizare liniară sau degresivă.

Agenții economici, indiferent de forma de organizare și tipul de proprietate, au obligația evidențierii în contabilitate a activelor imobilizate și a amortizării acestora.

Deci, în cazul utilizării amortizării în contabilitate, notele contabile vor fi:

6811	=	**280**
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizări privind imobilizările necorporale
6811	=	**281**
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizări privind imobilizările corporale

În concluzie, aplicarea unuia sau a alteia din metodele de amortizare legale are ca efect recuperarea în timp a valorii de intrare în patrimoniu a mijlocului fix. Deci, amortizarea contabilă micșorează valoarea rezultatului din exploatare și implicit a valorii rezultatului net

3.2. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR NECORPORALE

O imobilizare necorporală este un activ identificabil, nemonetar, fără suport material și deținut pentru utilizare în procesul de producție sau furnizare de bunuri sau servicii, pentru a fi închiriat terților sau pentru scopuri administrative.

O imobilizare necorporală îndeplinește criteriul de a fi identificabilă când:

a) este separabilă, adică poate fi separată sau divizată de entitate și vândută, transferată, autorizată, închiriată sau schimbată, fie individual, fie împreună cu un contract corespunzător, un activ identificabil sau o datorie identificabilă; sau

b) decurge din drepturi contractuale sau de altă natură legală, indiferent dacă acele drepturi sunt transferabile sau separabile de entitate sau de alte drepturi și obligații.

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

O entitate controlează o imobilizare dacă entitatea are capacitatea de a obține beneficii economice viitoare de pe urma resursei și de a restricționa accesul altora la acele beneficii. Beneficiile economice viitoare care decurg dintr-o imobilizare necorporală pot include venitul din vânzarea produselor sau serviciilor, economisiri de costuri sau alte beneficii rezultate din utilizarea imobilizării de către entitate.

Anumite imobilizări necorporale pot fi păstrate în sau pe un obiect fizic, cum ar fi un compact-disc (în cazul unui software), documentație legală (în cazul unei licențe sau al unui brevet) sau peliculă. Pentru a stabili dacă o imobilizare care încorporează atât elemente corporale, cât și necorporale ar trebui tratată ca imobilizare corporală sau ca imobilizare necorporală, o entitate evaluează care element este mai semnificativ. De exemplu, software-ul pentru un utilaj computerizat care nu poate opera fără acel software specific se include în valoarea acelei imobilizări corporale. Același lucru este valabil și pentru sistemul de operare al unui computer. Atunci când software-ul nu este parte integrantă a hardware-ului respectiv, software-ul este tratat ca imobilizare necorporală. O imobilizare necorporală trebuie recunoscută în bilanț dacă se estimează că va genera beneficii economice pentru entitate și costul său poate fi evaluat în mod credibil.

3.2.1. Active de natura cheltuielilor de constituire

Cheltuielile de constituire sunt cheltuielile ocazionate de înființarea sau dezvoltarea unei entități (taxe și alte cheltuieli de înscriere și înmatriculare, cheltuieli privind emisiunea și vânzarea de acțiuni și obligațiuni, precum și alte cheltuieli de această natură, legate de înființarea și extinderea activității entității).

O entitate poate include cheltuielile de constituire la „Active", caz în care poate imobiliza cheltuielile de constituire. În această situație, cheltuielile de constituire trebuie amortizate în cadrul unei perioade de maximum cinci ani.

În situația în care cheltuielile de constituire nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuire din profituri, cu excepția cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire și a profitului reportat este cel puțin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Sumele prezentate în bilanț la elementul „Cheltuieli de constituire" trebuie explicate în note.

APLICAȚII:

1) În luna septembrie se înregistrează plata taxelor notariale în valoare de 540 lei în numerar precum și achitarea sumei de 318 lei, prin plata la Registrul Comerțului, pentru înmatricularea unității, din care 24% reprezintă TVA.

%	=	5311 Casa în lei	1.063,92
201 Cheltuieli de constituire			858
4426 TVA deductibilă			205,92

2) La sfârşitul primei luni, se înregistrează amortizarea cheltuielilor de constituire, având în vedere că acestea trebuiesc recuperate într-un an.

$$\text{Cota lunară de cheltuieli} = \frac{\text{Cheltuieli de constituire}}{12 \text{ luni}} = \frac{858}{12} = 71{,}50 \text{ lei/lună}$$

6811 Cheltuiei de exploatare = 2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire 71,50
privind amortizarea
imobilizările

Această operaţie este repetată de 11 ori, până la amortizarea completă a valorii de 858 lei.

3) La sfârşitul celor 12 luni, după ce valoarea cheltuielilor de constituire a fost amortizată, în totalitate, se procedează la închiderea contului de cheltuieli.

2801 Amortizarea cheltuielilor de constituire = 201 Cheltuieli de constituire 858

3.2.2. Active de natura cheltuielilor de dezvoltare

Imobilizările de natura cheltuielilor de dezvoltare sunt generate de aplicarea rezultatelor cercetării sau a altor cunoştinţe într-un plan sau proiect ce vizează producţia de materiale, dispozitive, produse, procese, sisteme sau servicii noi sau îmbunătăţite substanţial, înainte de începerea producţiei sau utilizării comerciale.

O imobilizare necorporală generată de dezvoltare (sau faza de dezvoltare a unui proiect intern) se recunoaşte dacă, şi numai dacă, o entitate poate demonstra toate elementele următoare:

a) fezabilitatea tehnică pentru finalizarea imobilizării necorporale, astfel încât aceasta să fie disponibilă pentru utilizare sau vânzare;

b) intenţia sa de a finaliza imobilizarea necorporală şi de a o utiliza sau vinde;

c) capacitatea sa de a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;

d) modul în care imobilizarea necorporală va genera beneficii economice viitoare probabile. Printre altele, entitatea poate demonstra existenţa unei pieţe pentru producţia generată de imobilizarea necorporală ori pentru imobilizarea necorporală în sine sau, dacă se prevede folosirea ei pe plan intern, utilitatea imobilizării necorporale;

BUCHAREST ACADEMY OF ECONOMIC STUDIES UNIVERSITY LIBRARY

e) disponibilitatea unor resurse tehnice, financiare şi de altă natură adecvate pentru a completa dezvoltarea şi pentru a utiliza sau vinde imobilizarea necorporală;

f) capacitatea sa de a evalua credibil cheltuielile atribuibile imobilizării necorporale pe perioada dezvoltării sale.

Exemple de activităţi de dezvoltare sunt:

a) proiectarea, construcţia şi testarea producţiei intermediare sau folosirea intermediară a prototipurilor şi modelelor;

b) proiectarea uneltelor şi matriţelor care implică tehnologie nouă;

c) proiectarea, construcţia şi operarea unei uzine pilot care nu este fezabilă din punct de vedere economic pentru producţia pe scară largă;

d) proiectarea, construcţia şi testarea unei alternative alese pentru aparatele, produsele, procesele, sistemele sau serviciile noi sau îmbunătăţite.

La cheltuielile de dezvoltare pot fi înscrise şi cheltuielile de explorare şi evaluare a resurselor minerale.

Nu reprezintă imobilizări necorporale de natura activelor de explorare şi de evaluare acele active care sunt în mod clar corporale (de exemplu, vehicule şi echipamente de forare).

Cheltuielile de explorare şi evaluare a resurselor minerale sunt cheltuieli generate de entitate în legătură cu explorarea şi evaluarea resurselor minerale, înainte ca fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracţiei resurselor minerale să fie demonstrate. Pentru a determina dacă aceste cheltuieli se recunosc ca imobilizări necorporale, o entitate ia în considerare gradul în care cheltuiala poate fi asociată cu descoperirea resurselor minerale.

Explorarea şi evaluarea resurselor minerale se referă la prospectarea resurselor minerale, inclusiv minereuri, petrol, gaz natural şi resurse similare neregenerative, după ce entitatea a obţinut drepturile legale de a explora într-o anumită zonă, precum şi determinarea fezabilităţii tehnice şi a viabilităţii comerciale ale extracţiei resurselor minerale.

Exemple de cheltuieli care pot fi incluse în evaluarea iniţială a activelor de explorare şi exploatare pot fi următoarele:

a) cheltuieli cu achiziţia drepturilor de a explora;

b) cheltuieli cu studii topografice, geologice, geochimice şi geofizice etc.

O entitate nu va înregistra la cheltuieli de dezvoltare de natura cheltuielilor de explorare şi evaluare a resurselor minerale cheltuielile angajate:

a) înainte de explorarea şi evaluarea resurselor minerale, cum sunt cheltuielile ce au avut loc înainte de momentul în care entitatea a obţinut dreptul legal de a explora o anumită zonă;

b) după ce sunt demonstrabile fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracţiei unei resurse minerale.

O imobilizare necorporală de natura activelor de explorare şi evaluare nu va mai fi clasificată ca atare atunci când fezabilitatea tehnică şi viabilitatea comercială ale extracţiei unei resurse minerale sunt demonstrabile.

Cheltuielile legate de valorificarea resurselor minerale nu vor fi recunoscute drept active de explorare şi evaluare.

Unul sau mai multe din următoarele fapte şi împrejurări indică faptul că o entitate ar trebui să analizeze şi să efectueze, dacă este cazul, o ajustare pentru deprecierea activelor de explorare şi evaluare:

a) durata pentru care entitatea are dreptul de a explora o anumită zonă a expirat în decursul perioadei sau va expira în viitorul apropiat şi nu se preconizează reînnoirea;

b) nu sunt prevăzute în buget şi nici planificate cheltuieli substanţiale pentru explorarea în continuare şi pentru evaluarea resurselor minerale în acea zonă;

c) explorarea şi evaluarea resurselor minerale dintr-o anumită zonă nu au dus la descoperirea unor cantităţi de resurse minerale viabile din punct de vedere comercial, iar entitatea a decis să întrerupă acest gen de activităţi în zona respectivă;

d) există suficiente date care să indice că, deşi este posibilă o dezvoltare în zona respectivă, este puţin probabil ca valoarea contabilă a activului de explorare şi evaluare să fie complet recuperată în urma valorificării sau vânzării etc.

Cheltuielile de dezvoltare se amortizează pe perioada contractului sau pe durata de utilizare, după caz.

În cazul în care durata contractului sau durata de utilizare depăşeşte cinci ani, aceasta trebuie prezentată în notele explicative, împreună cu motivele care au determinat-o.

În situaţia în care cheltuielile de dezvoltare nu au fost integral amortizate, nu se face nicio distribuire din profituri, cu excepţia cazului în care suma rezervelor disponibile pentru distribuire şi a profitului reportat este cel puţin egală cu cea a cheltuielilor neamortizate.

Sumele prezentate în bilanţ la elementul „Cheltuieli de dezvoltare" trebuie explicate în notele explicative.

APLICAŢII:

1) În luna octombrie se realizează, în cadrul compartimentului cercetare - dezvoltare, un proiect a cărei valoare este de 5.000 lei, proiect ce urmează a fi amortizat într-o perioadă de 5 ani.

Cu această ocazie, în contabilitate se înregistrează:

a) Realizarea proiectului de cercetare – dezvoltare, care pentru firmă reprezintă un venit.

203	=	721	5.000
Cheltuieli de dezvoltare		Venituri din producția de imobilizări	

b) Amortizarea proiectului, în primul an, care se suportă pe seama cheltuielilor.

6811	=	2803	1000
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare	

$$\textbf{Cota anuală de amortizare} = \frac{\text{Total cheltuieli de dezvoltare}}{\text{Număr de ani}} = \frac{5000}{5} = 1000 \text{ lei/an}$$

Această operație se repetă și în anul 2008, 2009, 2010, 2011, până la amortizarea completă a valorii proiectului de cercetare – dezvoltare.

2) La sfârșitul celor 5 ani, după ce valoarea cheltuielilor de dezvoltare a fost amortizată în totalitate, se procedează la închiderea contului de cheltuieli.

2803	=	203	5000
Amortizarea cheltuielilor de dezvoltare		Cheltuieli de dezvoltare	

3.2.3. Active de natura concesiunilor, brevetelor, licențelor, mărcilor comerciale, drepturile și activele similare

Concesiunile, brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și activele similare reprezentând aport, achiziționate sau dobândite pe alte căi, se înregistrează în conturile de imobilizări necorporale la costul de achiziție sau valoarea de aport, după caz. În această situație valoarea de aport se asimilează valorii juste.

Concesiunile primite se reflectă ca imobilizări necorporale atunci când contractul de concesiune stabilește o durată și o valoare determinate pentru concesiune. Amortizarea concesiunii urmează a fi înregistrată pe durata de folosire a acesteia, stabilită potrivit contractului. În cazul în care contractul prevede plata unei redevențe/chirii, și nu o valoare amortizabilă, în contabilitatea entității care primește concesiunea, se reflectă cheltuiala reprezentând redevența/chiria, fără recunoașterea unei imobilizări necorporale.

Brevetele, licențele, mărcile comerciale, drepturile și alte active similare se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deține.

În cazul unui acord de concesiune a serviciilor de tip public-privat, încheiat potrivit legislației în vigoare, licența primită de entitatea care are calitatea de operator, de a taxa utilizatorii unui serviciu public, se înregistrează la imobilizări necorporale, dacă sunt stabilite o durată și o valoare pentru această licență.

În înțelesul prezentelor reglementări, un acord de concesiune a serviciilor este de tip public-privat dacă:

a) concedentul controlează sau reglementează ce servicii trebuie să presteze operatorul în cadrul infrastructurii, cui trebuie să le presteze și la ce preț; și

b) concedentul controlează – prin dreptul de proprietate, dreptul de beneficiu sau în alt mod – orice interes rezidual în infrastructură la terminarea acordului.

APLICAȚII:

1) În luna noiembrie, se realizează un brevet din producție proprie, în valoare de 6.800 lei, care urmează a fi folosit o perioadă de 4 ani.

205	=	721	6.800
Brevet		Venituri din producția de imobilizări	

2) În anul 2011, se înregistrează amortizarea brevetului în valoare de 1.700 lei.

$$\textbf{Cota anuală de cheltuieli} = \frac{\text{Valoare de intrare}}{\text{Durată}} = \frac{6.800}{4} = 1.700 \text{ lei/an}$$

3) În anul 2012, unitatea vinde brevetul altei firme la un preț de vânzare de 5.500 lei, TVA 24%.

Cu această ocazie se înregistrează:

a) Scăderea acestei imobilizări din gestiune:

%	=	205 Brevet	6.800
2805 Amortizarea brevetului			1.700
6583 Cheltuieli privind activele cedate și alte operații de capital			5.100

b) Veniturile obținute în urma vânzării:

461 Debitori diverși	= %		6.820
	7583 Venituri din vânzarea activelor		5.500
	4427 TVA colectată		1320

4) În data de 12 noiembrie 2009, se concesionează o clădire pentru o perioadă de 50 ani, având în vedere un preț de concesionare de 750.000 lei.

BCU "LUCIAN BLAGA" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Se înregistrează concesiunea primită, concomitent cu creşterea obligaţiei firmei.

205 Concesiune = 167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate 750.000

Se înregistrează trecerea pe cheltuieli a valorii amortizării anuale (750.000 ÷ 50 ani = 15.000 lei/an)

6811 Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor = 205 Concesiune 15.000

Se înregistrează plata contravalorii redevenţei anuale.

167 Alte împrumuturi şi datorii asimilate = 5121 Cont la bancă în lei 15.000

La sfârşitul perioadei, se înregistrează scoaterea din evidenţă a concesiunii amortizate integral.

2805 Amortizarea concesiunilor = 205 Concesiune 750.000

3.2.4. Active de natura fondului comercial

Fondul comercial se recunoaşte, de regulă, la consolidare şi reprezintă diferenţa dintre costul de achiziţie şi valoarea justă la data tranzacţiei, a părţii din activele nete achiziţionate de către o entitate.

În situaţiile financiare anuale individuale, fondul comercial se poate recunoaşte numai în cazul transferului tuturor activelor sau al unei părţi a acestora şi, după caz, şi de datorii şi capitaluri proprii, indiferent dacă este realizat ca urmare a cumpărării sau ca urmare a unor operaţiuni de fuziune.

Transferul este în legătură cu o afacere, reprezentată de un ansamblu integrat de activităţi şi active organizate şi administrate în scopul obţinerii de profituri, înregistrării de costuri mai mici sau alte beneficii.

Pentru recunoaşterea în contabilitate a activelor şi datoriilor primite cu ocazia acestui transfer, entităţile trebuie să procedeze la evaluarea valorii juste a elementelor primite, în scopul determinării valorii individuale a acestora. Aceasta se efectuează, de regulă, de către profesionişti calificaţi în evaluare, membri ai unui organism profesional în domeniu, recunoscut naţional şi internaţional.

Fondul comercial generat intern nu se recunoaşte ca activ deoarece nu este o resursă identificabilă (adică nu este separabil şi nici nu decurge din drepturi legale contractuale sau de altă natură) controlată de entitate, care să poată fi evaluată credibil la cost.

În cazul în care fondul comercial este tratat ca un activ, se au în vedere următoarele prevederi:

a) fondul comercial se amortizează, de regulă, în cadrul unei perioade de maximum cinci ani;

b) totuşi, entităţile pot să amortizeze fondul comercial în mod sistematic într-o perioadă de peste cinci ani, cu condiţia ca această perioadă să nu depăşească durata de utilizare economică a activului şi să fie prezentată şi justificată în notele explicative.

Dacă în situaţiile financiare anuale individuale se înregistrează fond comercial negativ, tratamentul acestuia este cel prevăzut la pct. 52 din Reglementările contabile conforme cu Directiva a VII-a a Comunităţilor Economice Europene (Ordin 3055 /2009 actualizat prin:Ordin nr. 2869/2010 - pentru modificarea şi completarea unor reglementări contabile din 23 decembrie 2010, Monitorul Oficial 882/2010).

3.2.5. Active de natura avansurilor şi a altor imobilizări necorporale

În cadrul avansurilor şi altor imobilizări necorporale se înregistrează avansurile acordate furnizorilor de imobilizări necorporale, programele informatice create de entitate sau achiziţionate de la terţi pentru necesităţile proprii de utilizare, precum şi reţete, formule, modele, proiecte şi prototipuri.

Programele informatice, precum şi celelalte imobilizări necorporale înregistrate la elementul „Alte imobilizări necorporale" se amortizează pe durata prevăzută pentru utilizarea lor de către entitatea care le deţine.

În cazul programelor informatice achiziţionate împreună cu licenţele de utilizare, dacă se poate efectua o separare între cele două active, acestea sunt contabilizate şi amortizate separat.

3.3. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR CORPORALE

"Imobilizările corporale sau tangibile au un conţinut material şi sunt reprezentate prin bunuri fizice concrete de folosinţă îndelungată şi cu o valoare mare. Imobilizările corporale sunt deţinute de agentul economic pentru a fi utilizate în producţia proprie de bunuri sau prestări de servicii, pentru a fi închiriate terţilor sau pentru a fi folosite în scopuriadministrative."[2]

"Ele alcatuiesc baza şi mijloacele de actiune ale societăţilor comerciale."[3] Activele fixe, cu valoare de bunuri economice, se caracterizează prin durabilitate îndelungată cât si prin utilizarea lor la circuitul economic.

---

[2] Contabilitatea evenimentelor si tranzactiilor, Editura Oscar Print, Bucuresti, 2006, pag. 73;

[3] Robu Maria - Contabilitatea generală, Editura ASE, Bucureşti, 2007, pag. 50;

"Funcția acestor bunuri este fixată în activitatea economică și socială a întreprinderii sau în activitatea altor întreprinderii, în cazul investițiilor financiare, fără ca prin utilizarea lor să se delimiteze ca bunuri destinate direct comercializării. În consecință ele nu se consumă sau se înlocuiesc dupa prima utilizare."[4]

Bunurile care au o valoare și o durată mică de viața (obiecte de inventar și baracamentele cu consum scurt), sunt incluse în categoria stocurilor, deoarece nu sunt considerate imobilizări. Imobilizările corporale au o existență fizică. "Ele cuprind terenurile, construcțiile, instalațiile tehnice și masinile, alte instalații, utilaje și mobilier, avansuri și imobilizări corporale în curs de execuție."[5]

Terenurile reprezintă imobilizări corporale și pentru că au o durată de utilizare nelimitată, acestea sunt singurele imobilizări care nu se supun deprecierii. Deprecierea reprezintă o trecere periodică pe cheltuieli a costurilor imobilizărilor corporale (altele decat terenurile și resursele naturale) pe toata durata lor de funcționare. În situația în care obiectele sunt utilizate în loturi, seturi sau care formează un singur corp, la încadrarea lor ca mijloace fixe se are în vedere valoarea întregului lot, corp sau set.

Amenajările de teren cuprind cheltuielile efectuate pentru valorificarea terenurilor precum: căi de acces, racordări la sistemele de alimentare cu energie, apă, împrejmuiri, etc. Aceste lucrări de amenajare pot fi realizate de către terți sau cu forțe proprii. "Conform OMFP 3055/2009, terenurile și amenajările de teren fac parte din categoria imobilizărilor corporale."[6]

În categoria amenajărilor de teren intră, conform funcționării contului 211 - terenuri și amenăjari de terenuri următoarele: racordarea terenurilor la sistemul de alimentare cu energie, împrejmuirile, lucrările de acces, etc. "Referitor la impozitul pe construcții speciale, acesta este definit conform art. 296/33 - 296/36 din Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal."[7]

Mijlocul fix reprezinta un activ corporal atunci cand este deținută pentru a fi utilizată în producția de bunuri sau prestări de servicii. "Conform HG nr. 1496/2008 din 19 noiembrie privind modificarea anexei la HG nr. 2139/2004 pentru aprobarea Catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe. Mijloacele fixe cuprinse în catalog sunt clasificate în general în grupe, subgrupe, clase și subclase iar pentru unele și în familii. În prezentul catalog, pentru fiecare mijloc fix nou achiziționat se utilizează sistemul unor plaje de ani cuprinse între o valoare minimă și una maximă, existând astfel

---

[4] Tenovici Cristina Otilia, Popescu Maria - Contabilitatea generală, Editura Universitaria, Craiova, 2010, pag. 34;

[5] Doru Pleșea - Bazele contabilității, Editura Omnia Uni S.A.S.T,București, 2006, pag. 367;

[6] OMFP 3055/10.11.2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, actualizat 2014

[7] Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal,actualizată 2013.

posibilitatea alegerii duratei normale de funcționare cuprinsă între aceste limite. Astfel stabilită, durata normală de funcționare a mijlocului fix rămâne neschimbată până la recuperarea integrală a valorii de intrare a acestuia sau scoaterea sa din funcțiune."[8]

Valoarea de intrare a unui mijloc fix este de 2.500 lei[9]. Această valoare se poate modifica anual în funcție de indicele de inflație. Astfel, valoarea de intrare a mijloacelor fixe a fost modificată, începând cu data de 01.07.2013 de la 1.800 lei la 2.500 lei, iar HG nr. 105/2007 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe a fost abrogată cu HG nr. 276 din 21 mai 2013 privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe.

Durata de funcționare în cazul construcțiilor este cuprinsă între 32-48 de ani. În cazul construcțiilor cu îmbrăcaminte de beton asfaltic, durata normală de funcționare este cuprinsă între 20-30 de ani.

Mijloacele fixe sunt clasificate pe trei grupe principale:

1. "Construcții;

2. Instalații tehnice, mijloace de transport, animale și plantații:

2.1. Echipamente tehnologice (mașini, utilaje și instalații de lucru);

2.2. Aparate și instalații de măsurare, control și reglare:

2.3. Mijloace de transport;

2.4. Animale și plantații.

3. Mobilier, aparatură, birotică, echipamente de protecție a valorii umane și materiale, alte active corporale."[10]

Potrivit Codului Fiscal, sunt considerate mijloace fixe amortizabile urmatoarele:

A. "investițiile efectuate la mijloacele fixe care fac obiectul unor contracte de închiriere, concesiune sau altele asemenea;

B. mijloacele fixe puse în funcțiune parțial;

C. investițiile efectuate pentru a descoperta în vederea valorificării de substanțe minerale utile, precum și pentru lucrările de deschidere și pregătire a extracției în subteran și la suprafață.

D. investițiile efectuate la mijloacele fixe existente;

E investițiile efectuate din surse proprii."[11]

Din categoria imobilizărilor corporale nu fac parte: motoarele, aparatele, piesele și subansamblurile destinate înlocuirii celor uzate, scule, construcțiile și

---

[8] H.G. nr. 1496/2008 din 19 noiembrie privind modificarea anexei la HG nr. 2139/2004 pentru aprobarea catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe;

[9] HOTĂRÂRE nr. 276/2013, art.1, al.1, privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe;

[10] Iacob Petru Pântea, Gheorghe Bodea, Contabilitatea Financiară Românească conformă cu Directivele Europene Editura Intelgredo, Deva, 2010;

[11] Legea, nr. 571/22.12.2003 privind Codul Fiscal modificată prin HG nr. 421 din 20 mai 2014. Titlul I

"Dispoziții generale", Cap III, art. 24, pct 3;

instalațiile provizorii, animale care nu au îndeplinit condițiile pentru a fi trecute la animale adulte, etc.

"O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență prin cedare sau casare, atunci când nu mai este așteptat nici un beneficiu viitor din utilizarea sa.[12]"

3.3.1. Evaluarea inițială a imobilizărilor corporale

O imobilizare corporală recunoscută ca activ trebuie evaluată inițial la costul său determinat potrivit regulilor de evaluare din prezentele reglementări, în funcție de modalitatea de intrare în entitate.

Exemple de costuri care se efectuează în legătură cu construcția unei imobilizări corporale, direct atribuibile acesteia, sunt:

a) costurile reprezentând salariile angajaților, contribuțiile legale și alte cheltuieli legate de acestea, care rezultă direct din construcția imobilizării corporale;

b) cheltuieli materiale;

c) costurile de amenajare a amplasamentului;

d) costurile inițiale de livrare și manipulare;

e) costurile de instalare și asamblare;

f) cheltuieli de proiectare și pentru obținerea autorizațiilor;

g) costurile de testare a funcționării corecte a activului, după deducerea încasărilor nete provenite din vânzarea elementelor produse în timpul aducerii activului la amplasamentul și condiția de funcționare (cum ar fi eșantioanele produse la testarea echipamentului);

h) onorariile profesionale plătite avocaților și experților etc.

În cazul în care o clădire este demolată pentru a fi construită o alta, cheltuielile cu demolarea sunt recunoscute după natura lor, fără a fi considerate costuri de amenajare a amplasamentului. Același tratament contabil se aplică și cheltuielilor reprezentând valoarea neamortizată a clădirii demolate.

În costul unei imobilizări corporale sunt incluse și costurile estimate inițial cu demontarea și mutarea acesteia la scoaterea din funcțiune, precum și cu restaurarea amplasamentului pe care este poziționată imobilizarea, atunci când aceste sume pot fi estimate credibil și entitatea are o obligație legată de demontare, mutare a imobilizării corporale și de refacere a amplasamentului.

Costurile estimate cu demontarea și mutarea imobilizării corporale, precum și cele cu restaurarea amplasamentului se recunosc în valoarea acesteia, în

---

[12] Viorela Beatrice Iacovoiu, Boni Mihaela Străoanu, Cristian Dragoș Teodorescu - Instrumente și tehnici de analiză a starii economico-financiară a firmei, Editura Karta-Graphic, Ploiesti, 2011.

corespondență cu un cont de provizioane (contul 1513 „Provizioane pentru dezafectare imobilizări corporale și alte acțiuni similare legate de acestea").

3.3.1.1. Evaluarea la intrare a imobilizărilor corporale

Valoarea contabilă se stabilește în momentul primei utilizări, sau la data intrării în patrimoniu astfel:

- "în cazul achiziției, imobilizările corporale achiziționate de la furnizori sunt evaluate la **costul de achiziție**;
- în cazul imobilizărilor corporale obținute din producția proprie, acestea sunt evaluate la **costul de producție**, care cuprinde costul de achiziție al materiilor prime și materialelor consumabile, celelalte cheltuieli directe cu producția, etc;
- imobilizările corporale reprezintă aport la capitalul întreprinderii se evaluează la **valoarea de aport** stabilit în urma evaluării efectuate potrivit legii, în funcție de prețul pieței, utilitatea, starea și amplasarea acestora."[13]

IAS 16[14]" Imobilizări corporale" prevede că în costul unei imobilizări corporale să fie inclusă și o estimare inițială a costurilor cu dezafectarea acesteia și refacerea amplasamentului, care generează obligații pentru întreprindere. Acest standard menționează că aceste costuri sunt capitalizate la recunoașterea inițială a activului și vor fi recunoscute ca provizioane pentru riscuri și cheltuieli. Cheltuielile ulterioare aferente unei imobilizări corporale trebuie recunoscute, de regulă, drept cheltuieli în perioada în care au fost efectuate. Costul reparațiilor efectuate la imobilizările corporale pentru asigurarea utilizării continue a acestora, trebuie recunoscut ca o cheltuială în perioada în care s-a efectuat, iar în situația unei modernizări care conduce la obținerea de beneficii economice suplimentare, acesta se recunoaște ca o componentă a activului.

3.3.1.2. Evaluarea imobilizărilor corporale în momentul încetării recunoașterii

Evaluarea imobilizărilor corporale la data ieșirii din patromoniu se face la valoarea lor de intrare. O imobilizare corporala trebuie scoasa din gestiune prin cedare sau casare, în momentul în care nu mai produce beneficii economice viitoare. Valoarea neamortizată a unei imobilizări corporale cedate reprezintă o cheltuială extraordinară.

Potrivit Legii Nr. 15/24 martie 1994[15] republicată, privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, valoarea contabilă

---

[13] Paraschivescu, M.D., Radu, F., Managementul Contabilității financiare, Editura Tehnopress, Iași, 2008, pagina 187;

[14] Standardul Internațional de Contabilitate nr. 16 - Imobilizări corporale;

[15] Legea nr. 15/1994 privind amortizarea capitalului imobilizat în active corporale și necorporale, republicată în Monitorul Oficial al României, Partea I, nr. 242 din 31 mai 1999, a fost

neamortizată a mijloacelor fixe scoase din gestiune, va fi acoperită din sumele rezultate în urma valorificării acestora.

3.3.1.3. Evaluarea imobilizărilor corporale la inventariere

Se face potrivit legii la **valoarea de inventar**, denumită în mod curent valoarea actuală a fiecarui element patrimonial. Această valoare se stabilește în funcție de utilitatea bunului în unitate, starea acestuia, precum și prețul pieței la data efectuării inventarierii.

3.3.1.4.Eevaluarea în momentul închiderii exercițiului

Evaluarea se face la *valoarea bilanțieră* sau de închidere a exercițiului. Pentru stabilirea acestei valori se compară valoarea de intrare sau contabilă cu cea de inventor sau de utilitate, operațiune în urma căreia se pot constata doua situații și anume:

- existența unor plusuri de valoare;
- existența unor minusuri de valoare.

IAS 16, precizează, că ulterior recunoașterii inițiale, adică la data închiderii exercițiului financiar, imobilizările corporale trebuie să fie evaluate la costul lor minus amortizarea cumulată aferentă și orice pierderi cumulate ca urmare a deprecierii.

"Valoarea contabilă a imobilizărilor corporale poate să fie diminuată cu mărimea subvențiilor publice (subvențiilor pentru active); IAS 20 - Contabilitatea subvențiilor publice și informațiile de furnizat privind ajutorul public.

De asemenea, IAS 23 "Costurile îndatorării" menționează că, în situația în care sunt împrumutate fonduri special pentru obținerea unui activ calificat, costurile îndatorării sunt capitalizate (incluse în valoarea activului). În consecință, costurile îndatorării, care sunt direct atribuibite construcției (sau producției) unui activ calificat (care îmbracă forma de imobilizare corporală) se includ în costul acestuia."[16]

3.3.2. Reevaluarea imobilizărilor corporale

HG nr. 1553/2003 în vigoare de la 12.01.2004, a fost înlocuită parțial de Hotărârea nr.105/2007 și care fost abrogată la 1 iulie 2013, prin HG 276/2013 – Stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe, privind reevaluarea imobilizărilor corporale și stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe definește reevaluarea ca fiind operațiunea de actualizare a valorii imobilizărilor corporale existente din patrimoniul agenților economici.

---

actualizată în baza actelor normative modificatoare, publicate în Monitorul Oficial al României, Partea I, până la 31 august 2003;

[16] Marian Săcărin, Curs de contabilitate financiară aprofundată, ASE București, 2010, pag. 18

Reevaluarea imobilizărilor corporale "se face la **valoarea justă** de la data bilanțului. Valoarea justă se determină pe baza unor evaluări efectuate, de regulă, de evaluator autorizați sau de catre specialiști din cadrul entității, cu pregătire tehnică în domeniu, conform reglementărilor legale în vigoare."[17]

Reevaluarea imobilizărilor corporale și imobilizărilor corporale în curs aflate în proprietatea instituțiilor publice au ca obiectiv aducerea acestora la costul curent sau la valoarea de intrare actualizată, corelată cu utilitatea bunurilor și a valorii de piața a acestora. "Atunci cand se efectuează reevaluarea imobilizărilor corporale, mișcările diverselor elemente de imobilizări, se prezintă începand cu prețul de achiziție sau costul de producție, rezultat din reevaluare. În acest scop, valoarea reevaluată se substituie valorii de intrare a imobilizărilor corporale."[18] "În cazul în care, ulterior recunoașterii inițiale ca activ, valoarea unui activ fix corporal este dederminată pe baza reevaluării activului respectiv, valoarea rezultată din reevaluare va fi atribuită activului, în locul costului de achiziție/costului de producție sau al oricărei altei valori atribuite înainte acelui activ. În astfel de cazuri, regulile privind amortizarea se vor aplica activului având în vedere valoarea acestuia, dedetminată în urma reevaluării."[19]

Reevaluările trebuie să fie făcute cu regularitate, astfel încât valoarea contabilă să nu difere substanțial de cea care va fi determinată folosind valoarea justă la data bilanțului. Diferența dintre valoarea rezultată în urma reevaluării și valoarea la cost istoric trebuie prezentată la rezerve din reevaluare (contul 105). Reevaluarea se efectuează pe baza normelor metodologice elaborate de Ministerul Finanțelor Publice sau de către evaluatorii autorizați.

3.3.3. Cedarea și casarea imobilizărilor

O imobilizare corporală trebuie scoasă din evidență la cedare sau casare, atunci când niciun beneficiu economic viitor nu mai este aşteptat din utilizarea sa ulterioară.

Dacă o entitate recunoaşte în valoarea contabilă a unei imobilizări corporale costul unei înlocuiri parțiale (înlocuirea unei componente), atunci ea scoate din evidență valoarea contabilă părții înlocuite, cu amortizarea aferentă, dacă dispune de informațiile necesare.

---

[17] HG nr. 276/2013 Publicat în Monitorul Oficial, Partea I nr. 506 din 27/07/2007 pentru modificarea și completarea Legii contabilității nr. 82/1991,Capitolul I, Dispoziții generale, art. 8, punctul 2;

[18] Ordinului ministrului finanțelor publice nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu directivele europene;

[19] Ghid practic de aplicare a reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Editura CECCAR, București, 2010

În cazul scoaterii din evidență a unei imobilizări corporale, sunt evidențiate distinct veniturile din vânzare, cheltuielile reprezentând valoarea neamortizată a imobilizării şi alte cheltuieli legate de cedarea acesteia.

În scopul prezentării în contul de profit şi pierdere, câştigurile sau pierderile obținute în urma casării sau cedării unei imobilizări corporale trebuie determinate ca diferență între veniturile generate de scoaterea din evidență şi valoarea sa neamortizată, inclusiv cheltuielile ocazionate de aceasta şi trebuie prezentate ca valoare netă, ca venituri sau cheltuieli, după caz, în contul de profit şi pierdere, la elementul

„Alte venituri din exploatare", respectiv „Alte cheltuieli de exploatare", după caz.

APLICAȚII

1.Unitatea achiziționează o instalație cu valoare de intrare de 100.000 lei, TVA 24%.

%	=	**404** "Furnizori de imobilizări"	119.000.
212 "Construcții"			100.000.
4426 "TVA deductibilă"			24.000.

2.Se înregistrează un aport în natură al acționarilor, sub forma unui utilaj cu valoare de intrare de 250.000 lei.

212 " Construcții" = **456** "Decontări cu acționarii." 250.000

3.Conform procesului verbal de recepție se înregistrează obținerea din producție proprie a unui mijloc fix prin donație, evaluat la o valoare de 25.000 lei.

212 "Construcții" = **722** "Venituri din producția de imob. corporale" 25.000

4.Se înregistrează intrarea în gestiune a unui mijloc prin donație, evaluat la o valoare actuală de 56.000 lei.

212 "Construcții" = **4751** "Subvenții guv. pt. investiții" 56.000

5. În urma inventarierii se constată plus un mijloc fix cu o valoare de 13.000 lei.

212 "Construcții" = **4754** "Plus de inventar de natura imobilizărilor" 13.000

6. Se înregistrează conform procesului verbal de casare scoaterea din gestiune a unui mijloc fix complet amortizat, având în vedere că valoarea de intrare este de 36.000 lei.

2812 "Amortizări privind imob. corporale" = **212**"Construcţii" 36.000

7. Se înregistrează vânzarea cedarea unui mijloc fix având în vedere următoarele: valoarea de intrare este de 75.000 lei, valoarea amortizată este de 50.000 lei şi preţul de vânzare este de 40.000 lei, TVA 24%.

(a) Vânzarea:

461 "Debitori diverşi" = % 49.600
7583 "Venituri din cedarea activelor" 40.000
4427 "TVA colectată" 9.600

(b) Scăderea din gestiune:

% = **212** "Construcţii" 75.000
281"Amortizări privind imobiliz. corporale" 50.000
6583"Cheltuieli privind activele cedate" 25.000

9. Achiziţonarea unei clădiri - hotel la valoarea contabilă de intrare 55902716,48 lei, TVA - 24%:

% = **404** Furnizori de imobilizări 69319368,44
212 Construcţii 55902717,48
442.6 TVA deductibilă 13416651,96

10. Societatea achiziţionează mobilier pentru recepţia hotelului în valoare de 2.695,77 lei, TVA - 24%.

% = **404** Furnizori de imobilizări 3342,75
214 Mobilier şi alte active corporale 2695,77
442.6 TVA deductibilă 646,98

11. Se înregistrează amortizarea unei construcţii cu valoare contabilă de intrare 15552561,6 lei, amortizată pe o perioadă de 60 de ani prin metoda liniară.

681.1 Cheltuiei de exploatare privind amotizarea imobilizărilor = **281.2** Amotizarea constucţiilor 21.600,78

12 Amortizarea unui autoturism, în regim liniar, ştiind ca durata normală de funcţionare a acestuia este de 6 ani. Valoarea de intrare a autoturismului este de 850423,68 lei.

ROMANIAN CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

681.1 Cheltuiei de exploatare = **281.3** Amotizarea mijloacelor de transport 11811,44
privind amotizarea imobilizărilor

Înregistrarea de mai sus se va repeta lunar, timp de 6 ani.

13. Se amortizează aparatură de birotică în valoare de 194160,48 lei, pe o perioadă de 4 ani.

681.1 Cheltuiei de exploatare = **281.4** Amortizarea altor imobilizări corporale 4045,01
privind amotizarea imobilizărilor

Această înregistrare se va repeta lunar pana la recuperarea investiției.

14. Se realizează lucrări de amenajare în valoare de 2.592.000, pe un teren achiziționat anterior, apoi făcându-se recepția finală.

✓ Înregistrarea facturii pentru amenajarea terenului.

% =	**404**	Furnizori de imobilizări	3.214.080
231			2.592.000
Imobilizări corporale în curs de execuție			
442.6			622.080
TVA deductibilă			

✓ Recepția lucrărilor

211.2	=	**231**	4045,01
Amenajări de terenuri		Imobilizări corporale în curs de execuție	

15. La data de 21.03.2012, societatea acordă un avans pentru un autoturism unei alte societăți conform facturii, în valoare de 44.479 lei, TVA 24%, achitat prin virament bancar.

- Înregistrare factură avans autoturism (imobilizare corporală):

% = 404		Furnizori de imobilizări	55.154
232			44.479
Avansuri acordate pentru imobilizări corporale			
442.6			10.675
TVA deductibilă			

- Achitarea datoriei prin virament

404	=	**512.1**	4045,01
Furnizori de imobilizări		Conturi la bănci în lei	

BUJ AUGENERAL UNIVERSITY LIBRARY

16. Achiziționarea unui aparat de control și reglare în valoare de 541,93 lei, TVA - 24%:

% = 404	Furnizori de imobilizări		671,99
213.2		541,93	
Aparate și instalații de măsurare, control și reglare			
442.6		130,06	
TVA deductibilă			

17.Se casează un calculator complet amortizat pe o perioada de 5 ani, cu o valoare de intrare în patrimoniu de 1999 lei.

281.4	= 214	1999
Amortizarea altor imobilizări corporale	Mobilier, aparatură birotică echipamente de protecție a valorilor umane și materiale și alte active corporale	

Aplicații de rezolvat:

1.Să se calculeze cu ajutorul metodei de amortizare degresivă, amortizarea anuală pentru un mijloc fix, despre care avem datele următoare:

- valoarea de intrare 20.000.000 lei;
- durata de funcționare este de 5 ani;
- coeficient degresiv = 1,5 (până la 5 ani).

Rata anuală de amortizare = 100/5 = 20%

Rata degresivă = 20% x 1,5 = 30%

Nr. ani	Val. de intrare	Amortz. anuala	Amortz. cumulata	Valoarea rămasa
1	20,000,000	6,000,000	6,000,000	14,000,000
2	14,000,000	4,200,000	10,2000,000	9,800,000
3	9,800,000	3,266,666	13,466,666	6,533,334
4	6,533,334	3,266,666	16,733,332	3,266,668
5	3,266,668	3,266,668	20,000,000	0

2. Să se calculeze cu ajutorul metodei de amortizare degresivă, amortizarea anuală pentru un mijloc fix, despre care avem datele următoare:

- valoarea de intrare 30.000.000 lei;
- durata de funcționare este de 6 ani;
- coeficient degresiv = 2 (între 5 ani - 10 ani).

Rata anuală de amortizare = 100/6 = 16,7%

Rata degresivă = 16,7% x 2 = 33.4%

BCU "SPIRU HARET" UNIVERSITY LIBRARY

Nr. ani	Val. de intrare	Amortz. anuala	Amortz. cumulata	Valoarea rămasa
1	30,000,000	10,020,000	10,020,000	19,980,000
2	19,980,000	6,673,320	16,693,320	13,306,680
3	13,306,680	4,444,431	21,137,751	8,862,249
4	8,862,249	2,954,083	24,091,834	5,908,166
5	5,908,166	2,954,083	27,045,917	2,954,083
6	2,954,083	2,954,083	30,000,000	0

3.4. CONTABILITATEA IMOBILIZĂRILOR FINANCIARE

Imobilizările financiare cuprind acțiunile deținute la entitățile afiliate, împrumuturile acordate entităților afiliate, interesele de participare, împrumuturile acordate entităților de care compania este legată în virtutea intereselor de participare, alte investiții deținute ca imobilizări, alte împrumuturi.

În sensul prezentelor reglementări, prin interese de participare se înțelege drepturile în capitalul altor entități, reprezentate sau nu prin titluri, care, prin crearea unei legături durabile cu aceste entități, sunt destinate să contribuie la activitățile entității. Deținerea unei părți din capitalul unei alte entități se presupune că reprezintă un interes de participare, atunci când depășește un procentaj de 20%.

Contravaloarea acțiunilor și a altor imobilizări financiare primite cu titlu gratuit se înregistrează în contrapartidă cu contul 1068 „Alte rezerve."

La alte creanțe imobilizate se cuprind garanțiile, depozitele și cauțiunile depuse de entitate la terți.

În conturile de creanțe imobilizate reprezentând împrumuturi acordate se înregistrează sumele acordate terților în baza unor contracte pentru care entitatea percepe dobânzi, potrivit legii.

Entitățile care au evidențiate în contul de creanțe imobilizate creanțe imobilizate cu scadența mai mare de un an, vor prezenta în bilanț, la imobilizări financiare, numai partea cu scadența mai mare de 12 luni, diferența urmând a fi reflectată la creanțe.

Imobilizările financiare recunoscute ca activ se evaluează la costul de achiziție sau valoarea determinată prin contractul de dobândire a acestora.

Imobilizările financiare se prezintă în bilanț la valoarea de intrare mai puțin ajustările cumulate pentru pierdere de valoare.

APLICAȚII

Societatea Studentul SRL achiziționează acțiuni în valoare de 15.000 lei, din care 10.000 sunt plătite imediat din contul de la bancă, iar diferența în termen de 60 de zile.

- Înregistrarea acțiunilor plătite imediat:

261	=	**5121**	10.000
Acțiuni deținute la entități afiliate		Cont la bancă în lei	

- Înregistrarea acțiunilor care vor fi plătite ulterior:

261	=	**269**	5.000
Acțiuni deținute la entități afiliate		Vărsăminte de efectuat pt. imobilizările financiare	

- Plata acțiunilor la scadență:

269	=	**5121**	5.000
Vărsăminte de efectuat		Cont la bancă în lei pt. imobilizările financiare	

REZUMAT: Conturile de imobilizări se regăsesc la clasa 2 de conturi, care de regulă au funcție de activ. Activele imobilizate sunt supuse unui proces de degradare în timp si, ca atare, trebuie asigurată înlocuirea acestora. Acest fapt se realizează, de regulă, prin amortizare. Amortizarea este echivalentul valoric al deprecierii ireversibile a unei imobilizări, ca urmare a utilizării, a acțiunii factorilor naturali, a progresului tehnic sau a altor cauze. Tipurile de amortizare cunoscute în literatura de specialitate sunt: amortizarea liniară, accelerată și degresivă. ***Activele corporale*** sunt acele active care trebuie să fie utilizate pe parcursul unei perioade mai mari de un an și să aibă o valoare mai mare decât limita minimă stabilită de lege (în prezent 1.800 lei).

Amortizarea aferentă imobilizărilor corporale se înregistrează în contabilitate ca o cheltuială. Terenurile nu se amortizează. Amortizarea se stabilește prin aplicarea cotei de amortizare asupra valorii amortizabile a imobilizărilor corporale. Amortizarea imobilizărilor corporale se calculează pe baza unui plan de amortizare, de la data punerii în funcțiune a acestora si până la recuperarea integrală a valorii lor de intrare, conform duratelor de utilizare economică și a condițiilor de utilizare a acestora. **Amortizarea liniară** – constă în repartizarea egală a valorii actualizate, de-a lungul duratei sale de viață. **Amortizarea accelerată** – această metodă de amortizare constă în includerea în cheltuielile de exploatare, în primul an de funcționare, a unei amortizări de până la 50% din valoarea de intrare a mijlocului fix respectiv.

Conform legislației românești, valoarea rămasă după primul an de funcționare se recuperează prin includerea în cheltuielile de exploatare a unor sume calculate prin aplicarea regimului liniar, în funcție de durata de utilizare rămasă. **Amortizarea degresivă** – această metodă de amortizare are ca efect înscrierea în cheltuieli a unei amortizări mai mari în cursul primelor exerciții de utilizare a bunului, în raport cu amortizarea corespunzătoare exercițiilor ulterioare.

BCU CLUJ UNIVERSITY LIBRARY

TESTE DE AUTOEVALUARE

1. Societatea Comercială realizează un brevet din producție proprie, înregistrarea contabilă este:

a) 201 = 205;
b) 205 = 404;
c) 205 = 721;
d) 721 = 208.

2. SC Alfa primește ca aport în natură de la asociați un teren, înregistrarea contabilă este:

a) 6721 = 2111;
b) 2111 = 404;
c) 6811 = 2811,
d) 2111 = 456.

3. Amortizarea liniară anuală a imobilizările corporale se calculează după formula:

a) valoarea de intrare / durata normală de funcționare;
b) durata normală de funcționare / rata amortizării;
c) rata de amortizare / valoarea de intrare;
d) durata normale de funcționare x rata de amortizare.

4. Amortizarea aferentă primului an de funcționare, în regim liniar, pentru un echipament tehnologic, se înregistrează:

a) 2813 = 2131;
b) 6721= 2132
c) 6811= 2813;
d) 6811 = 2131.

5. Care înregistrare nu este în raport cu explicația dată:

a. 2132 = 131 achiziționarea unui calculator;
b. 2131 = 456 recepția unui utilaj reprezentând aportul în natură la constituirea capitalului ;
c. 212 = 231 recepția și darea în funcțiune a mijloacelor fixe;

6. Efectuarea prin cont a cheltuielilor de constituire se înregistrează;

a. 208 = 5121; b. 201 = 5311 c. 201 = 5121 d. 203 = 5121

7. Un mijloc fix nu poate intra prin :
a. achiziție; b. donație; c. casare; d. aport la capital; e. subvenție.

8. Înregistrarea contabilă 6811 = 2801 semnifică:
a. efectuarea de cheltuieli de constituire;
b. scoaterea din patrimoniu a unui mijloc fix amortizat integral;
c. înregistrarea amortizării cheltuielilor de constituire.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL IV
CONŢINUTUL ECONOMIC, FUNCŢIA CONTABILĂ ŞI CORESPONDENŢA CONTURILOR DE STOCURI

Stocurile şi producţia în curs de execuţie cuprind acele bunuri şi servicii destinate a fi utilizate în procesul de producţie, a fi vândute, precum şi produsele rezultate din prelucrare şi producţia în curs de execuţie.

4.1. CONŢINUTUL ŞI STRUCTURA STOCURILOR

Conform **OMFP 3055/2009**, "stocurile pot fi:

- Bunuri achiziţionate în scopul revânzării (marfa cumpărată de un comerciant cu amănuntul şi destinată revânzării) sau orice altă achiziţie având acest scop;
- Bunuri finite sau în curs de execuţie fabricate de întreprindere;
- Materii prime, materiale, utilităţi ce urmează a fi folosite în procesul de producţie;
- Costul serviciului pentru care întreprinderea nu a recunoscut încă venitul aferent, în cazul prestărilor de servicii".[20]

Spre deosebire de imobilizări, stocurile şi producţia în curs de execuţie se consumă, de regulă, la prima utilizare, în procesul de producţie, schimbându-şi forma, pe masură ce parcurg fazele procesului tehnologic.

În România, prin Regulamentul de aplicare a Legii Contabilităţii nr. 82/1991 este data următoarea definiţie acestei clase de active patrimoniale: „Contabilitatea stocurilor şi comenzilor în curs de execuţie cuprinde ansamblul bunurilor şi serviciilor din cadrul unităţii patrimoniale, destinate:

- fie a fi vândute în aceeaşi stare sau după prelucrarea lor în procesul de producţie;
- fie a fi consumate la prima lor utilizare.

---

[20] OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor conforme cu directivele europene pct.152(1)

BCU ION CREANGĂ UNIVERSITY LIBRARY

Potrivit criteriului fizic, adică forma materială sau nematerială pe care o îmbracă, stocurile cuprind[21]:

- **Materii prime**, care participă direct la fabricarea produselor şi se regăsesc în produsul final integral sau parţial, fie în starea lor iniţială, fie transformată;
- **Materialele consumabile sau furniturile** cuprind materialele auxiliare, combustibili, piesele de schimb, seminţele şi materialul de plantat, furajele şi alte materiale consumabile care participă sau ajută la procesul de fabricaţie sau de exploatare fără a se regăsi, de regulă, în produsul finit;
- **Produsele** sub forma semifabricatelor (adică produsele al căror proces tehnologic a fost terminat într-o fază de fabricaţie şi care trec în continuare în procesul tehnologic al altei faze de fabricaţie sau se livrează terţilor), produselor finite (adică produsele care au parcurs în întregime fazele procesului de fabricaţie şi nu mai au nevoie de prelucrări ulterioare în cadrul întreprinderii, putând fi depozitate în vederea livrării sau expediate direct clienţilor) şi produselor reziduale (rebuturile, materialele recuperabile şi deşeurile);
- **Animale şi păsări**, respectiv animalele născute şi cele tinere de orice fel crescute şi folosite pentru reproducere, animalele şi păsările la îngrăşat pentru a fi valorificate, coloniile de albine, precum şi animalele pentru producţie (lapte, lână şi blană);
- **Producţia în curs de fabricaţie** reprezintă producţia care nu au trecut prin toate stadiile de fabricaţie, produse nesupuse probelor şi recepţiei tehnice sau necomplete în întregime, precum şi lucrările, serviciile şi studiile în curs de execuţie sau neterminate;
- **Mărfuri**, respectiv bunuri pe care întreprinderea le cumpără în vederea revânzării sau produsele predate spre vânzare magazinelor proprii;
- **Ambalajele**, cuprind bunurile necesare pentru protecţia mărfurilor pe timpul transporturilor şi depozitării sau pentru prezentarea lor comercială.

4.2. METODE DE EVALUARE A STOCURILOR

În contabilitate, stocurile sunt reflectate astfel:

- valoric, în contabilitatea sintetică;
- cantitativ şi valoric, cu unele excepţii, în contabilitatea analitică
- cantitativ, în evidenţa operativă de la locurile de depozitare.

Preţurile folosite la evaluarea activelor circulante înregistrate în contabilitate se numesc preţuri de înregistrare. Ele pot fi diferite în funcţie de opţiunea

[21] Ioan Moroşan, Ioan Hurjui, Contabilitate Practică, volumul I, Editura Evcont Consulting, Suceava, 2006, pag 142

unităților patrimoniale și de natura stocurilor: costuri de achiziție, prețuri standard, prețuri de facturare, costuri de producție.

La evaluarea stocurilor se disting patru momente principale, corespunzătoare stării lor patrimoniale:

A. Evaluarea stocurilor la intrarea în patrimoniu

Regula generală de evaluare și înregistrare a stocurilor, la intrarea în patrimoniu, este evaluarea la cost istoric, care poate fi identificată, prin:

1. **Costul de achiziție**, în cazul bunurilor achiziționate de la terți (materii prime, materiale, mărfuri etc), în structura căruia se cuprind următoarele elemente:
   - Prețul de cumpărare a bunurilor, din care sunt deduse taxele recuperabile (TVA), precum și rabaturile, remizele, risturnuri etc.
   - Taxe vamale aferente bunurilor importate.
   - Cheltuieli accesorii de achiziționare – acestea fiind cheltuielile directe sau indirecte legate de aprovizionare până la intrarea bunurilor intrate în gestiune, ele pot fi:
     - Costuri externe: comisioane, transport extern, asigurare;
     - Costuri interne: de transport intern, cheltuieli de manipulare.

Nu se includ în costul de achiziție cheltuielile financiare aferente finanțării necesare constituirii stocurilor și nici sconturile financiare acordate pentru plata înainte de scadență.

2. **Costul de producție**, în cazul bunurilor și serviciilor obținute din activitatea proprie de exploatare (produse finite, semifabricate, produse în curs de execuție, ș.a.), format din:
   - Prețul de achiziție a materialelor consumate;
   - Cheltuielile directe de fabricație;
   - Cheltuieli indirecte de fabricație.

El poate fi cunoscut decât după expirarea lunii curente.

3. **Valoarea de utilitate**, în cazul bunurilor aduse ca:
   - Aport la capital;
   - Obținute cu titlu gratuit;
   - Din donații.

Costul de intrare în patrimoniu este denumit și valoare de intrare sau valoare contabilă.

B. Evaluarea stocurilor la ieșirea din patrimoniu

La ieșirea din patrimoniu sau la darea în consum, stocurile sunt evaluate și se înregistrează scoaterea lor din gestiune la valoarea lor de intrare. Problema fundamentală a înregistrărilor la ieșirea stocurilor cumpărate sau fabricate este cea a prețului utilizat pentru evaluarea stocurilor ieșite.

În condițiile în care pe parcursul desfășurării activității, aceleași feluri de bunuri se procură la prețuri diferite, pentru evaluarea cantităților de stocuri ieșite sau consumate, având la bază valoarea de intrare a acestora, reglementările și standardele internaționale recomandă următoarele metode de evaluare (Regulamentul de aplicare a Legii Contabilității nr. 82/1995 art. 67):

1. Metoda costului mediu ponderat (CMP)

Presupune calcularea costului fiecarui element pe baza metodei ponderate a costului elementelor similare aflate in stoc la inceputul perioadei si a costului elementelor similare produse sau cumparate in timpul perioadei.

Costul unitar mediu ponderat se calculează ca raport între valoarea totală a stocului inițial (Si) plus valoarea totală a intrărilor (Vi) și cantitatea existentă în stocul inițial (qs), plus cantitățile intrate(qi).

Metoda costului mediu ponderat poate fi aplicat în două variante[22]:

a. CMP calculat după fiecare intrare oferă posibilitatea evaluării ieșirilor în cursul lunii atunci când se produc operațiile, costul ieșirilor fiind foarte aproape de cel al intrărilor. Metoda prezintă dezavantajul unor multiple calcule și, implicit, costuri, mai ales în condițiile existenței unei nomenclaturi mari a sortimentelor și cu multe mișcări în cursul lunii.

b. CMP calculat periodic (lunar) prezintă avantajul reducerii volumului de muncă prin calculul costului mediu ponderat o singură dată pe lună, nivelul costului fiind apropiat de cel calculat în prima variantă. Metoda prezintă ca dezavantaj faptul că nu permite evaluarea și înregistrarea ieșirilor în cursul lunii și, prin aceasta, necunoasterea zilnică a situației gestiunii fiecărui sortiment.

Prin varianta actualizării periodice a CMP, în condițiile creșterii prețurilor prin inflație, prețul de evaluare al stocului final este mai mic decât ultimul preț de aprovizionare, astfel că valoarea ieșirilor va fi mai mare decât în prima variantă, influențând cheltuielile de exploatare și rezultatele finale.

2. Metoda prima intrare- prima ieșire (FIFO)

Potrivit acestei metode, bunurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție al primului lot intrat, iar pe măsura epuizării lotului, stocurile ieșite din gestiune se evaluează la costul de achiziție al lotului următor în ordine cronologică.

Evaluarea ieșirilor în ordinea intrării stocurilor, adică la cele mai mici costuri are ca efect: diminuarea cheltuielilor de exploatare, majorarea profitului și impozitului pe profit. Aceste efecte se accentuează în perioadele în care au loc creșteri neconstante de prețuri și se atenuează sau sunt inverse în perioadele în care au loc reduceri de prețuri.

---

[22] Dumitru Vișan, Corneliu Burada, Claudia Burtescu, *Contabilitate Financiară, volumul I*, Editura Independența Economică, 2006, pag. 196

Stocurile finale sunt evaluate la nivelul ultimelor preţuri, cele mai mari, fapt care, în condiţiile unei curbe crescute a preţurilor ori ale unei curbe descrescânde, poate influenţa politică contabilă a întrprinderii pentru exerciţiul(iile) următor(oare)de evaluare la ieşirea stocurilor şi, implicit, de calcul al rezultatului financiar.

Pe de altă parte metoda FIFO este recomandată de IAS 2 "Stocuri" pentru întocmirea bilanţului întrucât valoarea finală a stocurilor este cea mai apropiată de valoarea curentă, oferind o imagine mai bună asupra activelor circulante.

3. Metoda ultima intrare- prima ieşire (LIFO)

Potrivit acestei metode, ieşirile sunt evaluate la costul ultimului lot intrat, iar după epuizarea lotului, cantităţile ieşite vor fi evaluate la costul lotului anterior.

Evaluarea ieşirilor în ordinea inversă intrării stocurilor, adică la cele mai ridicate costuri, are efecte inverse metodei FIFO: creşterea cheltuielilor de exploatare, reducerea profitului şi impozitului pe profit, efectele menţionate putând să se accentueze, atenueze sau să fie inverse în perioadele următoare, în funcţie de curba preţurilor.

Stocurile finale sunt evaluate la nivelul primelor preţuri, cele mai mici, fapt care, în funcţie de curba preţurilor şi de interesele proprii întreprinderea poate schimba în exerciţiul(iile) următot(oare)opţiunea de evaluare.

Deşi metoda LIFO, prin efectele ei, este preferată de întreprinderi în periodele de creştere a preţurilor, ea nu este recomandată pentru întocmirea bilanţului întrucât valoarea finală a stocurilor este cea mai îndepartată de valoarea curentă şi nu oferă o imagine corectă asupra activelor circulante.Acest aspect, dublat de modalitatea de evaluare la ieşirea la cele mai ridicate preţuri, determină ca această metodă să nu fie întru totul compatibilă cu principiul costului istoric. Acesta este, probabil, şi motivul pentru care metoda a fost eliminată din IAS 2 „Stocuri".

4. Metoda costului standard

Potrivit acestei metode, întreprinderile în cadrul contabilităţii interne de gestiune, pot să determine costurile şi preţurile prestabilite pentru a evalua stocurile folosind costurile standard. În cazul folosirii acestei metode de evaluare, bunurilor li se stabilesc, anticipat, costurile fixe de înregistrare, cu ajutorul cărora se evaluează şi înregistrează intrările şi ieşirile. Diferenţele dintre costul de înregistrare (standard) şi costul efectiv de achiziţie sau de producţie se evidenţiază în conturi distincte şi se repartizează la sfârşitul lunii asupra valorii bunurilor ieşite şi asupra stocului existent cu ajutorul coeficientului de repartizare al diferenţelor de preţ, aceasta calculându-se prin înmulţirea valorii bunurilor ieşite cu coeficientul calculat.

5. Metoda pretului cu amanuntul

Conform prevederilor IAS 2 "Stocuri" aceasta metoda „este folosita in comertul cu amanuntul pentru a masura cotul stocurilor de articole numeroase si cu miscare rapida, care nu au marje similare si pentru care nu este practic sa se foloseasca alta metoda de determinare a costului". Folosirea acestei metode presupune ca intrarile si iesirile de marfuri sa fie evaluate la pretul cu amanuntul, format din cost de achizitie, adaos comercial si TVA. Costul marfurilor vandute, la scaderea acestora din gestiune, se determina prin scaderea din pretul de vanzare a valorii marjei brute[23].

Indiferent de metoda de contabilitate adoptată pentru evidența stocurilor, evaluarea lor reprezintă o problemă a cărei rezolvare depinde de complexitatea structurii stocurilor.

C. Evaluarea stocurilor la inventariere

Elementele de active, datorii ți capitaluri proprii trebuie evaluate și inventariate în vederea întocmirii situațiilor financiare anuale.

"Rezultatele inventarierii se stabilesc prin compararea datelor constatate faptic și înscrise în listele de inventariere cu cele din evidența tehnico-operativă (fișele de magazine) și din contabilitate. Evaluarea se va efectua prin respectarea principiului permanenței metodelor, potrivit căruia modelele și regulile de evaluare trebuie menținute, asigurând comparabilitatea în timp a informației contabile".[24]

La inventariere, stocurile se evaluează la valoarea de inventar (valoarea actuală), fiind reprezentată de *"prețul de vânzare estimat care ar putea fi obținut pe parcursul desfășurării normale a activității, mai puțin costurile pentru finalizarea bunului și a costurilor necesare vânăarii (cheltuieli de transport)".*[25]

Inventarierea se poate efectua pentru următoarele structuri:

a. Pentru materiile prime și materialele consumabile, valoarea de inventar se compune din prețul de cumpărare și cheltuielile accesorii;

b. Pentru produsele finite și mărfurile revândute în aceeasi stare, valoarea de inventar este alcatuită din prețul de vânzare la care se scad cheltuielile accesorii;

c. Producția în curs de execuție se evalueaza la rândul ei prin doua metode și anume: metoda directă si metoda contabilă, aceasta din urmă calculându-se ca diferență între cheltuielile totale de producție și costul efectiv al producției.

---

[23] Alexandru Sălceanu, Contabilitatea financiară a întreprinderii, Editura Universității Petrol – Gaze din Ploiești, 2007, pag.207.

[24] OMFP nr. 2861/2009

[25] IAS 2 "Stocuri"

d. Pentru stocurile greu vandabile (deteriorate, nefolosibile), comisia de inventariere stabileşte anumite preţuri în funcţie de utilitatea acestor stocuri şi preţul pieţei.

D. Evaluarea stocurilor la închiderea exerciţiului financiar

În momentul întocmirii bilanţului contabil, stocurile se evaluează la valoarea minima dintre cost şi valoarea de inventar. Conform principiului prudenţei, diferenţele favorabile apărute între valoarea de intrare (valoarea contabilă) şi valoarea de inventar (valoarea reziliabilă netă), nu se înregistrează în contabilitate. În caz contrar, în situaţia diferenţelor nefavorabile, se efectuează ajustări pentru deprecierea stocurilor şi a producţiei în curs de execuţie.

4.3. ORGANIZAREA CONTABILITĂŢII STOCURILOR

Potrivit reglementărilor legale în vigoare şi în conformitate cu directivele europene, contabilitatea stocurilor se ţine cantitativ şi valoric sau numai valoric, prin folosirea metodei inventarului permanent sau a inventarului intermitent.[26]

A. **Metoda inventarului permanent** este utilizată de întreprinderile mari şi necesită înregistrarea în contabilitate a tuturor operatiilor de intrare şi ieşire, fapt care permite verificarea stocurilor, în orice moment, din punct de vedere cantitativ şi valoric.

Aceasta metodă presupune respectarea anumitor cerinţe şi anume:

- Stocul final de la sfârşitul exerciţiului anterior se va transforma în stoc iniţial la începutul exerciţiului curent;
- Intrările de stocuri se înregistrează în cursul exerciţiului curent în debitul conturilor de stocuri, iar evaluarea acestora se face la: cost de achziţie (pentru cumpărare), cost de producţie (pentru producţie proprie), valoarea actuală;
- Ieşirile de stocuri se înregistrează în creditul conturilor de stocuri în corespondenţă cu conturile de cheltuieli, fiind efectuate prin cele 3 metode: FIFO, LIFO, CMP;
- Stocul şi soldul final se determină în urma operaţiilor de intrări şi ieşiri.

B. Metoda inventarului intermitent este utilizată la nivelul întreprinderilor mici şi mijloci şi constă în înregistrarea tututor ieşirilor în contabilitate efectuate la sfârşitul perioadei.

Această metodă impune respectarea următoarelor cerinţe:

– la începutul fiecărei luni, indiferent dacă stocurile sunt consumate sau nu în procesul de producţie, acestea se trec pe cheltuieli;

---

[26] Alexandru Sălceanu, Contabilitate financiară, Editura Economică, 2011, pagina 265.

– în cursul lunii, stocurile se trec în debitul conturilor de cheltuieli, indiferent dacă sunt consumate în totalitate sau nu;

– la sfârşitul fiecărei luni, stocurile rămase se trec în debitul conturilor de stocuri în corespondenţă cu conturile de cheltuieli utilizate anterior sau în corespondenţă cu contul 711 – Venituri aferente costurilor stocurilor de produse (pentru producţie proprie).

Ieşiri = Stoc iniţial + Intrări – Stoc final determinat prin inventariere

Metoda prezintă şi câteva avantaje:

- în decursul lunii, nu se poate cunoaşte volumul stocului
- nu se poate exercita un control exact asupra stocurilor.

Obiectivele organizării contabilităţii stocurilor sunt:

- utilizarea raţională a mijloacelor materiale aprovizionate impune un mod de organizare care să permită respectarea normelor de consum specific la eliberarea lor din depozit;
- asigurarea integrităţii patrimoniale a stocurilor la locurile de depozitare şi urmărirea permanentă a mişcării lor;
- înregistrarea şi controlul valorificării stocurilor de mărfuri şi a celorlalte categorii destinate livrării către terţi;
- evaluarea reală a stocurilor şi determinarea influenţelor asupra patrimoniului, prin aplicarea corectă a evaluării;
- promovarea principiului prudenţei şi a principiului continuităţii activităţii la evaluarea şi înregistrarea stocurilor.
- Realizarea acestor obiective presupune şi luarea în considerare a factorilor care influenţeaza organizarea stocurilor:
- mărimea întreprinderii influenţează alegerea metodei de organizare a stocurilor fie prin metoda inventarului permanent fie prin inventarul intermitent;
- structura organizatorică şi funcţională a gestiunii stocurilor determină circuitul documentelor primare şi de evidenţă a gestiunilor;
- caracteristici tehnico-productive influenţează organizarea contabilitatii analitice şi a evidenţei operative, care are la bază nomenclatorul de stocuri;
- sursele de proveniență a activelor circulante influenţează conturile sintetice utilizate ţi preţurile de evaluare;
- modul de evaluare a activelor circulante influenţează modul de înregistrare a acestora în contabilitatea sintetică, dar şi alegerea metodelor de determinare a preţurilor de ieşire;

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

4.4. PREZENTAREA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA STOCURILOR

Grupa 30 Stocuri de materii prime şi materiale

301 „Materii prime": după conținutul economic sunt *Active circulante materiale* (stocuri). După funcția contabila de **Activ**.

Materiile prime participă direct la fabricarea produselor şi se găsesc în produsul finit sau semifabricat integral sau parțial, fie în starea lor inițiala fie transformată.

Potrivit noilor reglementări contabile, contabilitatea stocurilor se ține „ cantitativ şi valoric sau numai valoric prin folosirea inventarului permanent sau intermitent".

Contul 301 „materii prime", de **Activ**, începe să funcționeze prin a se debita cu ocazia intrării în gestiune a materiilor prime. Această intrare poate avea loc prin următoarele surse:

„mat. prime"301	=	**401 „furnizori"**
A+D		**P+C**

- Se înregistrează datoria întreprinderii față de furnizori la cost de achiziție exclusiv TVA (TVA se aplică în cotă procentuală legală asupra valorii de intrare a materiilor prime).

„mat. prime"301	=	**601 „ Ch. cu mat. prime"**
A+D		**A-C**

- Înregistrează plusurile constatate la inventariere, micşorând în felul acesta consumul (cheltuielile 601) considerat a fi fost înregistrat anterior greşit. (Operația 301=601 se înregistrează ca o stornare în negru a unui consum anterior 601=301, înregistrat greşit).

„mat. prime"301	=	**456"dec. cu asociații"**
A+D		**A-C**

• Ca urmare a aportului adus de acţionari (valoare de aport) la constituirea societăţii, reprezintă o micşorare a creanţei întreprinderii faţă de acţionarii care au subscris iniţial cu anumite valori.

„mat. prime"301	=	351„mat.şi mat. afl.terţi"
A+D		A-C

• Cu ocazia întoarcerii de la terţi a materiilor şi materialelor, unde au fost spre prelucrare, concomitent cu această înregistrare, în contabilitate se înregistrează ,pe baza facturii emise de terţi datoria întreprinderii faţă de aceştia: **301=401** (pentru servicii constând în prelucrarea, repararea materiilor prime. Aceste servicii pot fi trecute pe „cheltuieli cu serviciile prestate de terţi" ale întreprinderii **628,** dar pot fi înregistrate şi direct prin creşterea valorii materiilor prime prelucrate sau reparate)

„mat. prime"301	758"alte v. din expl."

Contul 301 se creditează cu ieşirii din gestiune prin creditul următoarelor conturi:

„ch. cu mat.prime"601	=	301"materii prime"
A+D		A-C

• Reprezintă consumul de materii prime pe seama cheltuielilor pe baza bonului de consum.

Contul 302 „Materiale consumabile"

Materialele consumabile ajută la procesul de fabricaţie, fără a se regăsi în produsul finit sau semifabricatul obţinut. Materialele consumabile se regăsesc sub forma: **materialelor auxiliare(3021), combustibili(3022), materiale de ambalat (3023), piese de schimb(3024), seminţe şi materiale de plantat(3025), furaje (3026), alte materiale consumabile(3028).**

Contul 302 „materiale consumabile" are funcţia contabilă de activ şi se debiteză în corespondenţă cu conturile:

„mat.cons."302	=	%
		401(P+C)
		602(A-C)
		456(A-C)
		351(A-C)
		758(P+C)
		481 sau 482

Creditarea contului 302 „materiale consumabile" se înregistrează cu ocazia consumului materialelor consumabile:

%	=	**302(A-C)**
602(A-C)		
351(A+D)		
658(A+D)		
481 sau 482		

Soldul debitor al contului 302 reprezintă stocul de materiale consumabile existent la închiderea conturilor.

Contul 303 „Materiale de natura obiectelor de inventar"

Acestea sunt acele stocuri care nu îndeplinesc cele 2 condiții pentru a fi mijloace fixe (imobilizări corporale), de aceea se mai numesc materiale de mică valoare sau de scurtă durată.

În această categorie se includ:

- Echipamente de lucru
- Echipamente de protecție
- Scule, dispozitive, verificatoare

Contul 303 are funcția contabilă de activ şi începe să funcționeze prin a se debita şi se debitează în corespondență cu următoarele conturi:

303	=	**%**
		401
		603
		456
		351
		758
		481 sau 482

Creditarea contului 303:

„ch. cu mat.d.n ob inv."603	=	**303"materiale d.n.ob inv."**
A+D		**A-C**

- Reprezintă darea în folosință a materialelor de natura obiectelor de inventar secțiilor sau sectoarelor întreprinderii.

Soldul debitor al contului **303** reprezintă valoarea stocului de materiale de natura obiectelor de inventar existente după închiderea conturilor.

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

GRUPA 34. PRODUSE

Din grupa 34 "Produse" fac parte:

Contul 341 "Semifabricate"

Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de semifabricate.

Contul 341 "Semifabricate" este un cont de activ.

În debitul contului 341 "Semifabricate" se înregistrează:

- valoarea la preţ de înregistrare sau preţ de producţie a semifabricatelor intrate în gestiune din activitatea proprie şi plusurile constatate la inventariere (711);
- valoarea semifabricatelor aduse de la terţi (354, 401);

În creditul contului 341 "Semifabricate" se înregistrează:

- valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor vândute şi lipsurile constatate la inventariere (711);
- valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor consumate în aceeaşi unitate (301, 302);

Soldul contului reprezintă valoarea la preţ de înregistrare a semifabricatelor existente în stoc la sfârşitul perioadei.

341	**=**	**%**	
		711" Venituri aferente costurilor stocurilor de produse "	**(sau)**
		354"prod.aflate.la.terţi"	
		401(aduse de la terţi)	**(Sau)**
		456(aduse de asociaţi)	**(sau)**
		481 sau 482	

Contul 345 "Produse finite"

Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa existenţei şi mişcării stocurilor de produse finite.

Contul 345 "Produse finite" este un cont de activ.

În debitul contului 345 "Produse finite" se înregistrează:

- valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite intrate în gestiune şi plusurile de inventar (711);
- valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite aduse de la terţi (354, 401).

În creditul contului 345 "Produse finite" se înregistrează:

- valoarea la preţ de înregistrare a produselor finite vândute şi lipsurile de inventar (711);
- valoarea la preţ de înregistrare a produselor cuvenite unităţilor prestatoare, ca plată în natură, potrivit prevederilor contractuale (462, 401);

BCU "MIRCEA CEL BĂTRÂN" UNIVERSITY LIBRARY

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a produselor finite existente în stoc la sfârșitul perioadei.

Obținerea de produse finite pe cont propriu reprezintă pentru întreprindere un venit din producție proprie:

345	=	**711**	**la preț de**
Produse finite		**Venituri aferente costurilor**	**înregistrare**
		stocurilor de produse	
A+D		**P+C**	

Descărcarea gestiunii:

711		**345**
	=	
P-D		**A-C**

Contul 346 "Produse reziduale"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența existenței și mișcării stocurilor de produse reziduale (rebuturi, materiale recuperabile sau deșeuri).

Contul 346 "Produse reziduale" este un cont de activ.

În debitul contului 346 "Produse reziduale" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale intrate în gestiune din producție

proprie (711);

- valoarea produselor reziduale aduse de la terți (354, 401).

În creditul contului 346 "Produse reziduale" se înregistrează:

- valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale vândute și lipsurile de inventar

(711);

- valoarea produselor reziduale trimise la terți (354).

Soldul contului reprezintă valoarea la preț de înregistrare a produselor reziduale existente în stoc la sfârșitul perioadei.

APLICAȚII

1. S-a constatat un plus de valoare de 395 lei la mărfuri și un minus de inventar la materialele consumabile în valoare de 105 lei, respectiv 20 litri de motorină.

a. Înregistrarea plusului de valoare la mărfuri:

371 Mărfuri	=	607 Cheltuieli privind mărfurile	395 lei

b. Înregistrarea minusului la inventar pentru materialele consumabile (20 litri de motorină):

602 Cheltuieli cu materialele consumabile = 302 Materiale consumabile 105 lei

2. Societatea comercială achiziționează materiale consumabile (motorină) conform facturii de la furnizorul ROMPETROL S.R.L. în valoare de 50.02lei cu TVA. Plata furnizorului se face în aceeași zi pe baza ordinului de plată .

a. Înregistrarea achiziției de materiale consumabile conform facturii nr. 16304:

	% =	401 Furnizori	50.02 lei
3022 Combustibili			40.34 lei
4426 TVA deductibilă			9.68 lei

b. Înregistrarea plății către furnizorul de combustibil conform ordinului de plată

401 Furnizori	=	5121 Conturi curente la bănci	50.02 lei

3. Societatea comercială vinde mărfuri către punctele sale de lucru din Boldești și Scăeni în valoare de 244.87 lei cu TVA în Scăeni și 315.65 lei cu TVA în Boldești conform facturilor nr. 02 și 03. Încasarea creanței se face în numerar conform chitanței .

a. Înregistrarea vânzării mărfurilor conform facturilor nr. 02 și 03 :

411 Clienți	=	560.52 lei
707 Venituri din vânzarea mărfurilor		452.04 lei
4427 TVA colectată		108.48 lei

b. Scoaterea din gestiune a mărfurilor vândute:

607 Cheltuieli privind mărfurile	=	371 Mărfuri	400 lei

c. Încasarea creanței conform chitanței :

5311 Casa în lei	=	411 Cienți	560.52 lei

4. S.C. cumpără de la furnizorul Metro Cash & Carry conform facturii materii prime în valoare de 711.62 lei cu TVA constând în 50 kg făină albă de grâu la un preț de 4.87 lei/kg, 10 kg brânză proaspătă la un preț de 7.65 lei/kg, 5 kg margarină pentru prăjituri la prețul de 10.50 lei/kg, 15 kg mere golden la prețul de 2 lei/kg, 10 kg carne tocată cu prețul de 15.60 lei/kg și 4 kg ceapă la prețul de 3.078 lei/kg. Plata furnizorului se face în numerar conform chitanței.

a. Intrarea în unitate a materiilor prime conform facturii și înregistrarea datoriei către furnizori:

	=	401 Furnizori	711.62 lei
371 Mărfuri			573.89 lei
4426 TVA deductibilă			137.73 lei

b. Plata datoriei în numerar către furnizorul de materii preime coform chitanței :

401 Furnizori = 311 Casa în lei 711.62 lei

5. Unitatea dă spre consum materii prime conform bonului de consum, după cum urmează: 5 kg făină, 2 kg brânză proaspătă, 500 gr margarină şi 10 ouă (4.05 lei). Societatea obține 60 de pateuri cu brânză în valoare de 72 lei pe care le vinde conform facturii către SC Baby Puf , contravaloarea facturii fiind de 131.97 lei cu TVA . Crența va fi încasată în numerar conform chitanței .

a. Înregistrarea consumului de materii prime conform bonului de consum :

Valoarea materiilor prime date spre consum = 5 kg făină * 4.87 lei/kg + 2 kg brânză * 7.65 lei/kg + 0.500 kg margarină * 10.50 lei/kg + 10 ouă * 0.405 lei = 48.95 lei

601 Cheltulieli cu materii prime = 301 Materii prime 48.95 lei

b. În urma procesului de producție se obțin 60 de pateuri cu brânză la un cost de 1.2 lei/buc.

345 Produse finit = 711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse 72 lei

c. Înregistrarea vânzării de produse finite conform facturii către SC Baby Puf:

411 Clienți =% 131.97 lei

701 Venituri din vânzarea produselor finite 106.43 lei

4427 TVA colectată 25.54 lei

d. Înregistrarea scăderii din gestiune a produselor finite vândute :

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse = 345 Produse finite 72 lei

e. Încasarea creanței de la clientul SC Baby Puf conform chitanței:

5311 Casa în lei = 411 Clienți 131.97 lei

6. Se dă spre prelucrare terților un stoc de materii prime în valoare de 500 lei. În urma prelucrării rezultă produse finite în valoare 620 lei, cheltuielile facturate de terți fiind de 105.74 lei. Aceste produse finite sunt vândute pe data de clientului la un preț de 1000 lei cu TVA conform facturii.Încasarea creanței de la client se face prin numerar conform chitanței .

a. Trimiterea materiilor prime spre prelucrare le terți:

351 Materii şi materiale aflate la terți = 301 Materii prime 500 lei

b. Înregistrarea produselor finite primite de la terți pe data de 13.01.2010:

345 Produse finite = 351 Materii şi materiale aflate la terți 620 lei

c. Înregistrarea datoriei către SC TOPAZ PRODIMPEX SRL:

% = 462 Creditori diverşi 105.74 lei

345 Produse finite 85.27 lei

4426 TVA deductibilă 20.47 lei

d. Plata societăţii comerciale TOPAZ PRODIMPEX SRL pentru serviciul prestat conform chitanţei:

462 Creditori diverşi = 5311 Casa în lei 105.74 lei

e. Vânzarea produselor finite către client conform facturii:

411 Clienţi = % 1000 lei

701 Venituri din vânzarea produselor finite 806.45 lei

4427 TVA colectată 193.55 lei

f. Scoaterea din gestiune a produselor finite vândute:

Valoare scoatere din gestiune: 620 lei cost producţie + 85.27 lei serviciu prestat de terţi=705.27lei

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse = 345 Produse finite 705.27 lei

g. Încasarea creanţei de la clientul conform chitanţei:

5311 Casa în lei = 411 Clienţi 1000 lei

7. Societatea comercială achiziţionează ambalaje sub forma cartoanelor pentru prăjituri în valoare de 330 lei cu TVA şi o maşină de turat în valoare de 950 lei cu TVA

Intrarea în unitatea firmei a ambalajelor şi a obiectelor de inventar conform facturii :

% = 401 Furnizori 1280 lei

381 Ambalaje 266.13 lei

303 Materiale de antura obiectelor de inventar 766.13 lei

4426 TVA deductibilă 247.74 lei

8. În data de 07.12.2010 unitatea comercială dă spre consum materii prime în valoare de 87.63 lei. Prin procesul de producţie se obţin produse finite în valoare de 115.65 lei. Societatea comercială vinde produse finite în valoare 166.28 lei, TVA 24 % pe baza avizului de expediţie.

a. Înregistrarea consumului de materii prime conform bonului de consum nr. 08 din 07.12.2010:

601 Cheltuieli cu materii prime = 301 Materii prime 87.63 lei

b. Obținerea produselor finite (prăjituri) din procesul de producție:

345 Produse finite = 711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse 115.65 lei

c. Înregistrarea vânzării de produse finite către SC FANTIM COM SRL pe baza avizului de expediție nr. 12 din data de 07.12.2010:

418 Facturi de întocmit = % 206.20 lei

701 Venituri din vânzarea de produse finite 166.28 lei

4428 TVA neexigibilă 39.92 lei

d. Înregistrarea scoaterii din gestiune a produselor finite vândute:

711 Venituri aferente costurilor stocurilor de produse = 345 Produse finite 15.65 lei

e. Înregistrarea întocmirii facturii nr. 10 din 10.12.2010 :

411 Clienți = 418 Facturi de întocmit 206.20 lei

4428 TVA neexigibilă = 4427 TVA colectată 39.92 lei

f. Înregistrarea încasării creanței printr-un efect comercial:

413 Efecte de încasat = 411 Clienți 206.20 lei

g. Înregistrarea încasării creanței conform B.O. nr. 21 din 15.12.2010 în contul de la bancă:

5121 Conturi curente la bănci = 413 Efecte de încasat 206.20 lei

GRUPA 37 "MĂRFURI"

Contabilitatea sintetică a mărfurilor se realizează cu ajutorul grupei 37 "*Mărfuri*", care cuprinde conturile sintetice de gradul I:

- **371 "Mărfuri"**
- **378 "Diferențe de preț la mărfuri"**

În cazul utilizării inventarului permanent:

Contul 371 „Mărfuri" este un *cont de active circulante materiale* după conținutul economic, iar după funcția contabilă este *un cont de activ*, care ține evidența existenței și mișcării mărfurilor.

În **debit** se înregistrează:

» valoarea mărfurilor achiziționate (401, 408, 446, 542);

» adaosul comercial aferent mărfurilor achiziționate și a celor constatate în plus la inventariere (378);

» TVA neexigibilă aferentă mărfurilor achiziționate și a celor constatate în plus la inventariere (4428);

» valoarea mărfurilor constate în plus la inventariere (607);

» valoarea materialelor și produselor transferate la mărfuri (301, 302, 303, 341, 345, 346);

» valoarea mărfurilor primite cu titlu gratuit (7582);

» valoarea aportului social de mărfuri (456);

» valoarea mărfurilor aduse de la terți (357);

» valoarea mărfurilor primite de la societățile din cadrul grupului (451) sau din cadrul entității (481, 482).

În **credit** se înregistrează:

» valoarea mărfurilor vândute sau constatate lipsă la inventariere (607);

» valoarea mărfurilor donate (6582) sau distruse de calamități (671);

» adaosul comercial aferent mărfurilor vândute, donate, distruse și a celor constatate lipsă la inventariere (378);

» TVA neexigibilă aferentă mărfurilor vândute, donate, distruse și a celor constatate lipsă la inventariere (4428);

» valoarea mărfurilor trimise la terți (357);

» valoarea mărfurilor livrate societăților din cadrul grupului (4511) sau din cadrul entității (481, 482).

Soldul debitor al contului reprezintă valoarea stocului de mărfuri existent în patrimoniu evaluat la preț de înregistrare.

APLICAȚII PRIVIND MĂRFURILE

În cazul folosirii inventarului permanent:

Înregistrarea operațiilor pentru **mărfurile evaluate la cost de achiziție** sunt următoarele:

- Înregistrarea facturii privind mărfurile achiziționate:

		%	= 401	Furnizori
Mărfuri		371		
TVA deductibilă		4426		

- Achitarea facturii:

Furnizori	401	= 5121	Conturi la bănci în lei

- Livrarea mărfurilor:

Clienți	4111	=	%
			707 Venituri din vânzarea mărfurilor
			4427 TVA colectată

- Scoaterea din gestiune a mărfurilor livrate:

Cheltuieli privind mărfurile 607 = 371 Mărfuri

- Încasarea facturii:

Conturi la bănci în lei 5121 = 4111 Clienți

ROMANIAN CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Pentru **mărfurile evaluate la prețul de vânzare cu amănuntul**, operațiile de înregistare sunt următoarele:

- Recepția mărfurilor:

- înregistrarea facturii privind mărfurile achiziționate:

		% =	401	Furnizori
Mărfuri		371		
TVA deductibilă		4426		

- înregistrarea adaosului comercial și a TVA neexigibile.

Mărfuri	371 =	%	
	378	Diferențe de preț la mărfuri	
	4428	TVA neexigibilă	

- Achitarea facturii:

Furnizori 401 = 5121 Conturi la bănci în lei

- Încasări în numerar din vânzarea mărfurilor:

Casa în lei	5311 =	%	
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor	
	4427	TVA colectată	

- Coeficientul mediu de rabat: K = (Si 378 + Rc 378) : (Si 371 + Rd 371 – Si 4428 – Rc 4428)

- Descărcarea gestiunii de mărfurile vândute.

		% =	371 Mărfuri
Diferențe de preț la mărfuri			378
Cheltuieli privind mărfurile			607
TVA neexigibilă			4428

Pentru **mărfurile vândute cu plata în rate** se fac inregistrări atât în contabiliatea furnizorului (angrosistului) cât și în contabiliatea clientului (detailistului). Furnizorul ține evidența mărfurilor la cost de achiziție, iar clientul, la preț de vânzare cu amănuntul.

a) Înregistrările din contabilitatea furnizorului (angrosistului)

- Livrarea mărfurilor cu plata în rate:

Clienți	4111 =	%	
	707	Venituri din vânzarea mărfurilor	
	72	Venituri înregistrate în avans	
	4427	TVA colectată	

- Scoatera din evidență a mărfurilor vândute:

Cheltuieli privind mărfurile 607 = 371 Mărfuri

BCU "ION CREANGĂ" UNIVERSITY LIBRARY

- Încasarea primei rate:

Conturi la bănci în lei 5121 = 4111 Clienți

- Includerea în venituri a dobânzii încasate în prima lună.

Venituri înregistrate în avans 472 = 766 Venituri din dobânzi

b) Înregistrările din contabilitatea clientului (detailistului)

- Recepția mărfurilor achiziționate cu plata în rate:

% = 401 Furnizori

Mărfuri 371

Cheltuieli înregistate în avans 471

TVA deductibilă 4426

- Adaosul comercial aferent mărfurilor intrate:

Mărfuri 371 = 378 Diferențe de preț la mărfuri

- TVA neexigibilă aferentă mărfurilor intrate:

Mărfuri 371 = 4428 TVA neexigibilă

- Achitarea primei rate:

Furnizori 401 = 5121 Conturi la bănci în lei

- Trecerea la cheltuieli a dobânzii incluse în rata plătită.

Cheltuieli privind dobânzile 666 = 471 Cheltuieli înregistrate în avans

Pentru **mărfurile provenite din import** operațiile de înregistare sunt:

- Recepția mărfurilor importate:

prețul extern: Mărfuri 371 = 401 Furnizori

taxe vamale: Mărfuri 371 = 446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

comision vamal: Mărfuri 371 = 446 Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate

- Taxarea inversă înregistrată în jurnalele de TVA:

TVA deductibilă 4426 = 4427 TVA colectată

- Achitarea taxelor vamale și a comisionului vamal:

Alte impozite, taxe, vărsăminte 446 = 5121 Conturi la bănci

- Achitarea mărfurilor la cursul euro:

% = 5124 Conturi la bănci în valută

Furnizori 401

Cheltuieli diferențe curs valutar 665

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Pentru **donațiile de mărfuri** înregistrările sunt următoarele:

- Un detailist care ține evidența mărfurilor la cost de achiziție:

Donații și subvenții acordate 6582 = 371 Mărfuri

- Un detailist, neplătitor de TVA, care ține evidența mărfurilor la prețul cu amănuntul (cost de achiziție + adaos comercial):

	% =	371	Mărfuri
Donații și subvenții acordate	6582		
Diferențe de preț la mărfuri	378		

- Un detailist care ține evidența mărfurilor la prețul cu amănuntul inclusiv TVA.

	% =	371	Mărfuri
Donații și subvenții acordate	6582		
Diferențe de preț la mărfuri	378		
TVA neexigibilă	4428		

Notă: Pentru variantele în care detailistul ține evidența mărfurilor la cost de achiziție sau la prețul cu amănuntul inclusiv TVA, se calculează TVA aferentă bunurilor donate, care constituie o cheltuială nedeductibilă fiscal:

Cheltuieli privind impozite, taxe, varsăminte 635 = 4427 TVA colectată

- În situația în care se primesc mărfuri sub formă de donație înregistrarea este următoarea:

Mărfuri 371 = 7582 Venituri din donații și subvenții acordate

Pentru **livrarea de mărfuri în afara Comunității Europene** operațiile de înregistrare sunt:

- Recepția mărfurilor:

	% =	401	Furnizori
Mărfuri	371		
TVA deductibilă	4426		

- Achitarea prin bancă a mărfurilor cumpărate în lei:

Furnizori 401 = 5121 Conturi la bănci în lei

- Achitarea în valută a asigurării pe parcurs extern:

Cheltuieli cu primele de asigurare 613 = 5314 Casa în valută

- Achitarea în valută a transportului pe parcurs extern:

Cheltuieli cu transportul de bunuri și personal 624=5314 Casa în valută

- Livrarea la export a mărfurilor (este operațiune scutită de TVA):

Clienți 4111 = 707 Venituri din vânzarea mărfurilor

- Descărcarea gestiunii cu mărfurile vândute:

Cheltuieli privind mărfurile 607 = 371 Mărfuri

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- Încasarea în valută a creanței externe (diferențe favorabile de curs valutar: ct.765):

Conturi la bănci în valută	5124	=	%
	4111		Clienți
	765		Venituri din diferențe de curs valutar

- Regularizarea conturilor de TVA la sfârșitul lunii.

TVA de recuperat	4424	=	4426 TVA deductibilă

Cheltuielile cu bunurile de natura stocurilor constatate lipsă în gestiune sau degradate, neimputabile, inclusiv TVA, după caz, pentru care nu s-au încheiat contracte de asigurare, reprezintă cheltuieli nedeductibile fiscal.[27]

Dacă valoarea de inventar este mai mare decât valoarea contabilă, în listele de inventariere se înscrie valoarea contabilă.

Înregistrarea minusului de inventar

- Minus de inventar = (cantități faptice – cantități scriptice) x prețul de înregistrare în contabilitate;
- TVA neexigibilă aferentă mărfurilor lipsă;
- Adaosul comercial aferent mărfurilor lipsă;
- Costul de achiziție al mărfurilor lipsă la inventar:

		% =	371 Mărfuri
Cheltuieli privind mărfurile	607		
Diferențe de preț la mărfuri	378		
TVA neexigibilă	4428		

- Imputarea către vânzător a minusului de mărfuri:

Alte creanțe cu personalul	4282	=	%
	7581		Venituri din despăgubiri, amenzi, penalități
	4427		TVA colectată

- Reținerea debitului pe statul de salarii:

Personal-salarii datorate	421	=	4282 Alte creanțe în legătură cu personalul

Notă: În cazul în care minusul de inventar este neimputabil și nu s-au încheiat contracte de asigurare, se calculează TVA aferentă costului de achiziție al mărfurilor în minus, care se include în cheltuieli nedeductibile fiscal.

---

[27]) Norme de aplicare a Codului fiscal, actualizat, Titlul II, Cap. II, pct. 41.

Cheltuieli privind alte impozite, taxe,vărsămite asimilate 635 = 4427 TVA colectată

• Înregistrarea deprecierii mărfurilor ca urmare a scăderii prețului, sub forma unei ajustări pentru depreciere:

Cheltuieli privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante 6814 = 397 Ajustări pentru deprecierea mărfurilor

Înregistrarea plusului de inventar

- Plus de inventar;
- TVA neexigibilă aferentă plusului de inventar;
- Adaosul comercial aferent mărfurilor în plus;
- Costul de achiziție al mărfurilor în plus.

Mărfuri 371 = %
607 Cheltuieli privind mărfurile
378 Diferențe de preț la mărfuri
4428 TVA neexigibilă

Pentru a evita creditarea conturilor de cheltuieli, se recomandă inversarea formulei contabile şi scrierea sumelor cu semnul " – ".

Diferențele valorice în plus, dintre valoarea de inventar şi valoarea contabilă a mărfurilor constatate faptic la inventariere nu se înregistrează în contabilitate, conform principiului prudenței.

4.5. DOCUMENTE UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA STOCURILOR

Conform OMFP nr. 3512/2008 privind documentele financiar-contabile, evidența stocurilor se realizează folosind următoarele documente contabile:

• **Factura** este un document contabil emis de furnizor către client, în momentul livrării stocurilor, document ce conține lista stocurilor înregistrate la cost de achiziție. O factură mai conține şi datele de identificare fiscală a furnizorului, a clientului, cota de TVA, precum şi prețul, cantitatea şi valoarea mîrfurilor vândute. Furnizorii care întocmesc factura nu vor mai întocmi avizul de însoțire a mărfii.

• **Avizul de însotire a mărfii** serveşte ca[28]:

- Document de însoțire a mărfii în timpul transportului;
- Document ce stă la baza întocmirii facturii, după caz;
- Document de primire în gestiune, după caz;
- Document de descărcare din gestiune a bunurilor cedate cu titlu gratuit.

[28] OMFP 3512/2008 privind documentele financiar contabile

Pe avizul de însoțire a mărfii emis pentru valori materiale trimise pentru prelucrare la terți se face mențiunea "Pentru prelucrare la terți". În celelalte situații, se face mențiunea cauzei pentru care s-a întocmit avizul de însoțire a mărfii și nu factura.

- **Nota de recepție și constatare de diferențe** servește ca:
  - Document pentru recepția mărfurilor aprovizionate;
  - Document justificativ pentru încarcare în gestiune;
  - Document justificativ de înregistrare în contabilitate.

Se folosește ca document de recepție obligatoriu numai în cazul:

- Bunuri materiale procurate de la persoane fizice;
- Bunuri materiale care sosesc neînsoțite de documente de livrare;
- Bunuri materiale care prezintă diferențe la recepție;
- Mărfuri intrate în gestiune la care evidența se ține la preț de vânzare.

Se întocmește în două exemplare, pe măsura efectuării recepției, excepție făcând cazul în care la recepție se constată diferențe. În această situație, nota se va întocmi în trei exemplare de către comisia de recepție.

- **Bonul de primire în consignație** reprezintă o dovadă că bunul supus vânzării în consignație, a fost primit/predat. La primirea obiectului se face descrierea caracteristicilor acestuia și se stabilește prețul de vânzare în funcție de prețul de evaluare sau de achiziție.
- **Bonul de consum** se întocmeste în cazul eliberării materialelor din magazine cu scopul de a fi date spre consum de către departamentul care efectuează lansarea în consum, având la bază un program de producție și de consumuri normate sau de către alte departamente ale entității care solicită materialele pentru a fi utilizate.
- **Fișa limită de consum** se întocmește la începutul lunii sau în momentul efectuării comenzii, în două exemplare, de către departamentul tehnic (de planificare), în baza programului de producție și a consumurilor normate.
- **Dispoziția de livrare** reprezintă un document utilizat pentru eliberarea din magazie a produselor, mărfurilor sau a altor valori materiale destinate vânzării, a bunurilor cedate cu titlu gratuit sau date pentru stimularea vânzării. Este un document de bază pentru întocmirea avizului de însotire a mărfii sau a facturii, după caz. Se întocmește în două exemplare de către serviciul de desfacere.
- **Fișa de magazie** reprezentată atât ca document de contabilitate analitică, în cadrul metodei operativ-contabile, cât și ca document de ținere în evidență a intrărilor, ieșirilor și stocurilor de bunuri, cu una sau cu două unități de măsură.
- **Lista de inventariere (pentru gestiuni global-valorice)** reprezintă un document folosit pentru inventarierea mărfurilor și a altor materiale aflate în evidența cantitativ-valorică în unitățile specifice comerțului cu amănuntul, de

luare în evidenţă atât la locurile de depozitare cat si in contabilitate. Trebuie intocmita in doua exemplare la locurile de depozitare, pe gestiuni şi conturi de materiale, mărfuri şi ambalaje, fiind semnată de către membrii comisiei de inventariere.

REZUMAT: Stocurile şi producţia în curs de execuţie cuprind acele bunuri şi servicii destinate a fi utilizate în procesul de producţie, a fi vândute, precum şi produsele rezultate din prelucrare şi producţia în curs de execuţie. Stocurile sunt evidenţiate în contabilitate cu ajutorul clasei 3 de conturi, care de regulă au funcţie de actv. Evaluarea stocurilor la intrarea în patrimoniu se poate realiza la costul de achiziţie, costul de producţie sau la valoarea de utilitate. Evaluarea stocurilor la ieşirea din patrimoniu se poate realiza prin: a)metoda costului mediu ponderat (CMP) - Costul unitar mediu ponderat se calculează ca raport între valoarea totală a stocului iniţial (Si) plus valoarea totală a intrărilor (Vi) şi cantitatea existentă în stocul iniţial (qs), plus cantităţile intrate(qi); b) metoda prima intrare- prima ieşire (FIFO) - potrivit acestei metode, bunurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie al primului lot intrat, iar pe măsura epuizării lotului, stocurile ieşite din gestiune se evaluează la costul de achiziţie al lotului următor în ordine cronologică; c) metoda ultima intrare- prima ieşire (LIFO) - potrivit acestei metode, ieşirile sunt evaluate la costul ultimului lot intrat, iar după epuizarea lotului, cantităţile ieşite vor fi evaluate la costul lotului anterior.

TESTE DE AUTOEVALUARE

1. Se recepţionează pe baza facturii nr.3 din 14.03 10 kg de zahăr,la preţ de 30.000 lei/kg, 5 cutii de lapte praf la preţ de 50.000 lei/cutie, 10 cutii de cacao la preţ de 100.000 lei/cutie. Total factură=1.550.000 lei
2. Pe baza bonului de consum din 14.03 se eliberează pentru consum: 5 kg de zahăr*30.000lei/kg=150.000 lei; 5 cutii de lapte praf*50.000lei/kg=250.000 lei; 5 cutii cacao*100.000 lei/kg=500.000 lei. Total valoare dată în consum=900.000 lei.
3. Se recepţionează cu factura nr.10 din 14.03, 10 salopete cu 500.000 lei/buc.
4. Se distribuie angajaţilor 7 salopete.
5. 3 salopete se vând la preţ de vânzare de 600.000 lei/buc prin magazinul propriu (ca marfă).
6. Cu ocazia inventarierii se constată:
   - un plus de 2 kg de zahăr*30.000lei/kg=60.000 lei
   - o cutie în plus de lapte praf
   - o lipsă de 2 cutii de cacao*100.000lei/kg=200.000 lei

7. S.C. X S.A. recepţionează pe baza facturii nr. 7 din 20 martie 2006, emisă de S.C. Y S.A. următoarele:
   - 100 kg de zahăr cu 20.000 lei/kg = 2.000.000 lei

- 50 kg de zahăr cu 30.000 lei/kg = 1.500.000 lei
- 10 st de arome cu 20.000 lei/st = 200.000 lei
- 50 l de motorină cu 30.000 lei/l = 1.500.000 lei

TVA-ul înscris pe factură este de 24% aplicat valorii bunurilor intrate.

8. S.C. ALFA S.A. Braşov recepţionează pe baza facturii nr.1 din data de 28.03 următoarele:

- Materii prime în valoare de 30.000 RON
- Materiale consumabile de 20.000 RON
- Materiale de natura obiectelor de inventar de 10.000 RON

9. Materialele de natura obiectelor de inventar se dau spre prelucrare terţilor pe baza procesului verbal de predare-primire.

10. Se înregistrează consumul de materii prime existente în stoc şi jumătate din materialele consumabile pe baza bonului de consum nr.2.

11. Se înregistrează sosirea materialelor de natura obiectelor de inventar de la terţi, prelucrate, cu factura nr.8 din data de 04.04 întocmită de furnizorul care a efectuat prelucrarea în valoare de 1000 lei + TVA aferent.

12. Se dau în folosinţă secţiilor materialele de natura obiectelor de inventar.

13. Se obţin produse finite din producţie proprie la preţ de înregistrare prestabilit de 100.000 lei. În urma calculării costului efectiv al produselor finite, acesta este de 80.000 lei.

14. Se înregistrează diferenţele de preţ de 20.000 lei, dintre preţul prestabilit şi costul efectiv.

15. Se vinde jumătate din stocul de produse finite la preţ de vânzare de 70.000 lei + TVA.

16. Se descarcă gestiunea de produsele finite ieşite şi diferenţa de preţ aferentă acestora.

17. Se încasează contravaloarea creanţei.

18. Se achită datoria faţă de furnizori.

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL V
CONŢINUTUL ECONOMIC, FUNCŢIA CONTABILĂ ŞI CORESPONDENŢA CONTURILOR DIN CLASA 4 – CONTURI DE TERTI

Datoriile reprezintă obligaţii ale întreprinderii născute din punerea la dispoziţia acesteia a unor resurse externe într-o perioadă anterioară, sau din prevederile legii privind întreprinderea ca persoană juridică, realizatoare de venituri[29].

Datoriile exprimă fondurile sau capitalurile furnizate de terţi, pentru care unitatea trebuie să acorde o prestaţie sau un echivalent valoric. Este vorba de creditele contractate de la bănci sau instituţii financiare, împrumuturile din emisiunea de obligaţiuni, precum şi datoriile create în cadrul relaţiilor de decontare ale unităţii patrimoniale cu alte persoane fizice şi juridice.

Persoanele juridice şi fizice faţă de care unitatea are obligaţii băneşti sunt denumite generic creditori.

Creditorul reprezintă persoana care în cadrul unui raport patrimonial a avansat o valoare economică şi urmează să primească un echivalent valoric sau o contraprestaţie.

Datoriile, ca sursă de finanţare sunt prezentate şi funcţionează din momentul naşterii obligaţiunilor faţă de terţi şi până în momentul rambursării (în cazul creditelor) şi plăţii lor (în cazul datoriilor generate de relaţiile de decontare). Toate datoriile cu termen de scadenţă mai mare de un an sunt purtătoare de dobândă. De asemenea, sunt purtătoare de dobândă creditele primite de la bancă sau alte instituţii financiare, chiar dacă sunt pe termen scurt[30].

Din masa patrimonială a datoriilor, mai semnificative sunt următoarele structuri: datorii financiare, credite primite de la bancă, împrumuturi din emisiunea de obligaţiuni, datorii comerciale, datorii fiscale, salariale şi sociale, datorii faţă de asociaţi şi creditori diverşi.

Terţii se înregistrează în contabilitate cu ajutorul clasei 4 şi reprezintă personele fizice sau juridice cu care întreprinderea (entitatea) le are în raporturile economice (sau implicit comerciale).

---

[29] N. Todea "Contabilitate financiară – Curs Universitar" Ed. Aeternitas, Alba Iulia 2006, pg. 128.

[30] Prof. univ. dr.M. Ristea, Lect.univ.dr. Corina Graziella Dumitru, „Contabilitate financiară", Ed. Universitară, Bucureşti, 2005;

Se regăsesc sub forma – creanțelor (A)
– datoriilor (P)

Datoriile = obligațiile întreprinderii față de persoanele fizice sau juridice cărora trebuie să le plateasca un echivalent valoric pentru bunuri, lucrări, servicii prestate.

În termenii Cadrului contabil general IASB[31], datoriile reprezintă obligații actuale ale întreprinderii ce decurg din evenimente trecute și prin decontarea cărora se asteaptă să rezulte ieșiri de resurse care încorporează beneficii economice viitoare; creanțele, ca parte, a activelor,exprimă resurse controlate de intreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute și prin decontarea cărora se asteaptă să rezulte intrări de resurse care încorporează beneficii economice viitoare.

În funcție de gradul de lichiditate, datoriile se împart potrivit IAS 1 „Prezentarea situațiilor financiare" în:

✓ **Datorii curente** sunt acelea pentru care se așteaptă ca ele să fie decontate în cursul normal al ciclului de exploatare al întreprinderii, iar exigibilitatea lor este în termen de 12 luni de la data bilanțului. Datoriile curente reprezintă surse externe de finanțare, puse la dispoziția entității de către creditori, pentru care aceasta trebuie să acorde o prestație, numerar sau echivalente de numerar. Acestea sunt prezente și funcționează în entitate din momentul nașterii obligației până în momentul stingerii ei (plată).

✓ **Datorii pe termen lung** reprezintă toate celelalte datorii care nu se încadrează în una dintre situațiile mentionate deci au o durată de decontare mai mare de 12 luni[32].

În funcție de natura operațiilor din care provin se disting:

✓ **datorii din activitatea comerciala**

✓ **datorii din activitatea financiara** - este orice datorie care reprezintă:

a) o obligație contractuală:

- de a ceda lichidități sau alt activ financiar unei alte entități; sau
- de a schimba active sau datorii financiare cu altă entitate în condiții care sunt potențial nefavorabile pentru entitate;

b) un contract care va fi sau poate fi decontat în propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității și este:

- un instrument financiar nederivat pentru care entitatea este sau poate fi obligată să livreze un număr variabil din propriile sale instrumente de capitaluri proprii; sau
- un instrument financiar derivat care va fi sau poate fi decontat altfel decât prin schimbul unei sume fixe de numerar, sau alt activ financiar în schimbul unui

---

[31] Idem 1

[32] D. Vișan, C. Burada, D. Luță „Contabilitate financiară" Ed. Independența Economică, 2006

număr fix din propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității. În acest scop, propriile instrumente de capitaluri proprii ale entității nu includ instrumente care pot fi ele însele contracte pentru primirea sau livrarea viitoare a propriilor instrumente de capitaluri proprii ale entității[33].

✓ **alte datorii** (salariale, fiscale, sociale,etc)

În funcție de terții față de care se creează:

✓ **datorii comerciale** (furnizorii şi conturi asimilate) reprezentând datorii din operațiuni de aprovizionare cu bunuri, lucrări executate şi servicii prestate;

✓ **datorii față de clienții pentru avansuri primite**;

✓ **datorii față de personalul unității** reprezentând salariile brute, concediile de odihnă, indemnizațiile sociale, premii etc.;

✓ **datorii față de bugetul statului** rezultate din impozit pe profit, impozit pe salarii, TVA de plată, alte impozite şi taxe;

✓ **datorii pentru asigurări şi protecția socială** reprezentând contribuția la asigurări sociale, asigurări de sănătate, şomaj;

✓ **datorii față de acționarii/asociați** pentru capitalul vărsat retras;

✓ **datorii din operațiuni diverse.**

În funcție de termenul de plată se disting :

✓ **datorii pe termen scurt (sub 1 an)**

✓ **datorii pe termen mijlociu (1 – 5 ani)**

✓ **datorii pe termen lung (peste 5 ani).**

În funcție de moneda în care se face decontarea:

✓ **datorii în valută**

✓ **datorii în lei.**

În funcție de raporturile cu alte entități :

✓ **datorii între entități din cadrul grupului;**

✓ **datorii între entități din afara grupului;**

✓ **datorii în cadrul aceleiaşi unități.**

În funcție de momentul decontării:

✓ **cu decontare imediată** – în numerar (bani lichizi)

✓ **cu decontare ulterioară**, pe credit comercial clasic folosind ordine de plată sau credit cambial realizat cu efecte comerciale.

---

[33] OMFP 3055 din 29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor Contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial partea I nr.766 din 10.11.2009, http://static.anaf.ro

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Creanța = dreptul entității asupra persoanelor fizice sau juridice de la care se așteaptă o contraprestație sau un echivalent valoric.

Creanțele sunt drepturi care permit titularilor lor să pretindă terțului, asupra căruia sunt creanțele, execuția unei obligații[34].

Creditorul este titularul dreptului, debitorul fiind reprezentat de persoana care a primit sau care beneficiază de bunurile sau serviciile achiziționate și care de asemenea este obligat la plată.

Conform Standardului Internațional de Contabilitate IAS 39 Instrumente financiare: Recunoaștere și Evaluare, creanțele întreprinderii reprezintă activele financiare create de întreprindere prin furnizare de bunuri sau prestare de servicii direct unui debitor, altele decât cele ce sunt inițiate cu intenția de a fi vândute imediat sau în termen scurt, care trebuie categorisite ca reținute pentru tranzacționare.

În termeni generali, creanțele sunt drepturi asupra unor sume de bani ori altor bunuri ce i se datorează.

În termeni financiar contabili, creanțele exprimă valorile economice avansate temporar terților pentru care întreprinderea urmează să primească o prestație, numerar sau echivalent de numerar.

În termenii Cadrului Contabil General IASB, creanțele ca parte a activelor reprezintă resurse controlate de întreprindere ca rezultat al unor evenimente trecute și prin decontarea cărora se așteaptă să rezulte intrări de resurse care încorporează beneficii economice viitoare[35].

Creditorul reprezintă persoana fizică sau juridică care a avansat valorii economice debitorilor, ultimii având obligații față de creditori de a plăti echivalentul valoric sau o contraprestație.

Orice unitate economică se află într-o dublă ipostază, pe de o parte de cumpărător de stocuri în cadrul procesului de aprovizionare care generează obligații față de furnizori, iar pe de altă parte în procesul de vânzare are drepturi de a pretinde contravaloarea bunurilor vândute.

Creanțe imobilizate sunt și acestea imobilizări financiare dintre ele cea mai reprezentativă fiind clasa 'împrumuturilor acordate pe termen lung' respectiv împrumuturile acordate altor unități patrimoniale, pe termen lung, pentru care se percepe, de regulă, dobandă.

O parte din activele circulante ale mai multor unități patrimoniale se regasesc în poziția "în decontare". Prin active circulante în decontare, se înteleg activele circulante ale unității, fie sub formă de stocuri și produse, fie sub formă bănească,

---

[34] N. Todea "Contabilitate financiară – Curs Universitar" Ed. Aeternitas, Alba Iulia 2006, pg. 128.

[35] D. Vișan, C. Burada, D. Luță „Contabilitate financiară" Ed. Independența Economică, 2006, pg.138;

care momentan nu se găsesc la dispozitia efectivă a unității, ci din motive obiective sau subiective se află în afara unității.

Debitorii diverşi cuprind în primul rând debitele provenite din pagube materiale pretinse, stabilite pe baza unor hotărâri ale instanţelor judecătoreşti, drepturi ale agentului economic provenite din distribuitori de echipament de lucru etc.

Furnizori - debitori sunt sume ce au fost plătite în avans furnizorilor, în contul mărfurilor ce vor fi trimise; aceste sume vor fi apoi scăzute din obligaţiile iniţiale, plătindu-se numai diferenţa

Creanţele se împart în funcţie de mai multe criterii pe diferite categorii cum se observă din clasificarea următoare:

După conţinutul lor:

1. creanţe comerciale
2. creanţe financiare
3. creanţe fiscale
4. creanţe sociale
5. alte creanţe

După gradul de lichiditate:

1. creanţe curente
2. creanţe pe termen lung

Creanţele curente ca parte a activelor curente sunt acelea care se aşteaptă să fie realizate în termen de 12 luni de la data bilanţului. Toate celelalte creanţe care nu se încadrează în una dintre situaţiile menţionate sunt clasificate ca active imobilizate. Creanţele din exploatare şi alte creanţe legate de activitatea curentă a întreprinderii sunt clasificate de IAS 1 în creanţe curente chiar dacă nu pot fi realizate in termen de 12 luni de la data bilanţului[36].

După moneda utilizată:

1. creanţe în devize
2. creanţe în lei

În funcţie de raporturile cu diferite entităţi economice:

1. creanţe faţă de entităţi din cadrul grupului;
2. creanţe faţă de alte entităţi.

Creanţele comerciale se pot clasifica după mai multe criterii astfel:

După modul de încasare deosebim:

1. creanţe realizate din vânzări pe credit comercial, avand la bază factura;
2. creanţe rezultate din vânzarea pe credit cambial, având la bază trata, biletul la ordin.

---

[36]D. Vişan, C. Burada, D. Luţă „Contabilitate financiară" Ed. Independenţa Economică, 2006;

După scadență:

1. creanțe exigibile, la care termenul de decontare este indicat în mod expres pe document;

2. creanțe neexigibile rezultate din vânzări care nu sunt însoțite de factură. În această situație, la întocmirea facturii se va specifica și termenul de încasare[37].

3. După naționalitatea părților :

4. creanțe comerciale interne generate de vânzări de bunuri și servicii a căror decontare se face în monedă națională;

5. creanțe comerciale externe generate de vânzări de bunuri și servicii în care una dintre părți este situă în țară, cealaltă în străinătate. În acest caz decontarea între părți se face în valută, convertită în monedă națională la cursul de schimb existentă la data decontării[38].

Creanțele și datoriile în lei se evaluează la valoarea nominal consemnată în documente, adică a sumelor de încasat.

În cazul reducerilor comerciale de natura rabaturilor și remizelor care intervin între partenerii de afaceri, creanțele se evaluează la valoarea netă (rămasă de încasat).

Creanțele și datoriile în valută și cele exprimate în lei, a căror decontare se face în valută, rezultate ca efect al tranzacțiilor se înregistrează în contabilitate atât în lei, la cursul de schimb existent la data efectuării operațiilor comunicat de BNR, cât și în valuta. La finele fiecărei luni creanțele și datoriile în valută se evaluează la cursul de schimb comunicat de BNR în ultima zi bancară a lunii respective.Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar. Diferențele de curs valutar care apar cu ocazia decontării creanțelor și datoriilor în valută la cursuri diferite față de cele la care au fost înregistrate în contabilitate sunt recunoscute ca venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar în perioada în care apar.

Când se realizează evaluarea la inventar, creanțele sunt evaluate la valoarea lor probabilă de încasat. Pentru diferențele constatate în minus între valoarea de inventar și cea contabilă se constituie ajustari pentru deprecierea creanțelor (clienți, debitori, etc) iar pentru creanțele incerte ajustări pentru pierderea de valoare.

În cazul evaluării la bilanț, creanțele în valută și cele cu decontare în lei în funcție de cursul unei valute, se evaluează la cursul publicat de BNR la data încheierii exercițiului. Diferențele de curs vąlutar de la închiderea exercițiului sunt recunoscute la cheltuieli sau venituri din diferențe de curs valutar. În bilanț valoarea creanțelor se diminuează cu ajustările pentru pierderea de valoare.

---

[37] A. Sălceanu "Contabilitatea financiară a întrprinderii", Ed. Universității Petrol-Gaze Ploiești, 2007

[38] D. Vișan, C. Burada, D. Luță „Contabilitate financiară" Ed. Independența Economică, 2006;

În acelaşi mod se procedează la evaluarea în cazul creanţelor exprimate în lei, a căror decontare se face în valută, cu deosebirea că diferenţele nefavorabile respectiv favorabile rezultate din evaluarea lor la finele lunii, la închiderea exerciţiului sau cu ocazia decontării, se recunosc în contabilitate ca alte cheltuieli financiare (nefavorabile) sau alte venituri financiare (favorabile).

Recunoaşterea în situaţiile financiare a creanţelor curente impune îndeplinirea cumulativă a două criterii şi anume probabilitatea realizării unui beneficiu economic viitor şi evaluarea să se poată realiza în mod credibil[39].

Activitatea unităţilor economice, concretizată în procesele de aprovizionare, producţie şi desfacere, determină raporturi economico-juridice privind datorii şi drepturi de creanţă faţă de furnizori, clienţi, personal angajat, stat, asigurările sociale, unităţile din cadrul grupului, asociaţi, acţionari, diverşi debitori şi creditori.

Totalitatea partenerilor cu care agenţii economici intră în relaţii se numesc terţi, iar legăturile ce se stabilesc între acestia generează anumite drepturi şi obligaţii, creanţe şi datorii care duc la o modificare permanentă a structurii patrimoniului şi la o continuă transformare a lui.

Nu se include în categoria decontărilor cu terţii datoriile şi creanţele financiare sub forma creditelor pe termen scurt primite şi nici împrumuturile de aceeaşi categorie, acordate de unitatea patrimonială[40].

Din punct de vedere teoretic datoriile pe termen scurt exprimă fondurile furnizate de terţi pentru care unitatea trebuie să acorde o prestaţie sau un echivalent valoric, fiind vorba de datoriile create în cadrul relaţiilor de decontare ale unităţii cu alte persoane fizice sau juridice.

Toate datoriile al căror termen de decontare a depăşit un an sunt purtătoare de dobândă.

Creanţele pe termen scurt sau activele în curs de decontare reprezintă valorile economice avansate temporar de titularul de patrimoniu altor persoane fizice sau juridice şi pentru care urmează să primescă un echivalent valoric care poate consta într-o sumă de bani, o lucrare sau un serviciu.

Toate persoanele fizice sau juridice care au beneficiat de valoarea avansată, urmând să dea echivalentul corespunzător sunt denumite generic debitori, prin urmare, debitorul este persoana care în cadrul unui raport patrimonial a primit o valoare şi urmează să dea un echivalent valoric sau o contraprestaţie[41].

---

[39] OMFP 3055 din 29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor Contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial partea I nr.766 din 10.11.2009.

[40] L. Chirică"Curs complet de contabilitate şi fiscalitate", Ed Economică, Vol IV

[41] Prof. univ. dr.M. Ristea, Lect.univ.dr. Corina Graziella Dumitru, „Contabilitate financiară", Ed. Universitară, Bucureşti, 2005;

Furnizorii sunt reprezentați de acele persoane fizice sau juridice care livrează agentului economic bunuri, îi execută anumite lucrări sau prestează servicii contra plată în baza unei înțelegeri prealabile[42].

Clienții reprezintă acele persoane fizice sau juridice având calitatea de cumpărători sau beneficiari potențiali ori efectivi ai bunurilor, lucrărilor ori serviciilor oferite spre vânzare de un agent economic.

În contabilitatea furnizorilor și clienților se înregistrează operațiunile privind cumpărările, respectiv livrările de mărfuri și produse, serviciile prestate, precum și alte operațiuni similare efectuate[43].

Datoriile către furnizorii de bunuri, respectiv prestatorii de servicii, de la care, până la finele lunii, nu s-au primit facturile se evidențiază distinct în contabilitate (contul 408 „Furnizori - facturi nesosite"), pe baza documentelor care atestă primirea bunurilor, respectiv a serviciilor.

Creanțele față de clienții pentru care, până la finele lunii, nu au fost întocmite facturile se evidențiază distinct în contabilitate (contul 418 „Clienți - facturi de întocmit"), pe baza documentelor care atestă livrarea bunurilor, respectiv prestarea serviciilor.

Evidențierea în contabilitate a datoriilor și creanțelor este necesară deoarece, în general decontarea, respectiv achitarea datoriilor și încasarea drepturilor de creanță se realizează în principiu prin intermediul unităților bancare, ulterior efectuării operațiilor economice.

Discutate din punct de vedere financiar efectele comerciale pot fi tratate ca instrumente de mobilizare a datoriilor – creanțelor și ca instrumente de decontare.

În calitate de instrumente de mobilizare, efectele comerciale reprezintă o modalitate de transformare a datoriilor-creanțelor în valori negociabile sub forma titlurilor de valoare disponibile pentru activitatea de trezorerie. Analizate ca instrumente de decontare efectele comerciale sunt folosite pentru plata datoriilor față de terți sau încasarea creanțelor.

Efectele comerciale circulă prin andosări (girări). Aceste operații nu vizează decât beneficiarii succesivi de efecte și nu clienții (trașii), cu excepția cazului când are loc anularea efectelor. Pentru tras sau subscriptor, pentru datoria înscrisă în creditul contului 403 "Efecte de plătit", andosările nu determină nici o înregistrare înainte de plata la scadență sau anularea efectului.

Pentru trăgător, beneficiar inițial, andosările determină înregistrări precum andosările la ordinul terților – creanțele asupra clientului sub forma efectelor

---

[42] Conf. univ.dr. Doru Pleșea „Contabilitate Financiară", Vol II, Ed. Omnia Uni S.A.S.T, Brașov 2005.

[43] Idem

comerciale sunt plătite pentru decontarea datoriilor față de furnizor, din ordinul acestuia. În situația în care există diferențe mari între mărimea datoriei față de furnizor și cea a efectului andosat, respectiv diferențele între termenele de decontare sunt mari, părțile pot conveni asupra unei rate a dobânzii.

Efectele sunt remise la scontare – bancherul care scontează cumpără imediat efectele remitentului și plătește disponibilitățile cuvenite, calculate după formula:

Valoare scontată = valoare nominală – agio;

Agio = scontul +comisionul variabil admisibil scontului (comision de andos)[44].

Pentru remitent, agio-ul reprezintă o cheltuială financiară fara a fi supusă TVA.

Pentru efectele remise la scontare se pot utiliza și conturile 5113 "Efecte de încasat" și 5114 "Efecte remise spre scontare" în toate cazurile în care între momentul depunerii spre încasare sau remiterii la scontare și până la încasarea efectivă consemnată în extrasul de cont intervine un anumit număr de zile. Dacă efectele remise la încasare sunt scontate înainte de termen intră în rol contul 5114 " Efecte remise spre scontare".

În decontarea efectelor comerciale pot interveni unele scurt-circuite determinate de dificultățile de trezorerie ale plătitorului. Pentru a depăși această situație, trasul are posibilitatea să ceară anularea și înlocuirea efectului inițial printr-un efect nou, cu o scadență mai îndepărtată, să ceară amânarea termenului de decontare al efectului existent sau într-o formă tacită nu cere reportarea scadenței care devine operabilă.

În cazul reînnoirii efectelor comerciale de primit, intervin următoarele:

1. efectul comercial este înca în posesia trăgătorului, anularea depinde de bunăvoința

   a. trăgătorului;

2. efectul comercial nu se mai află în posesia trăgătorului și trebuie reclamat pentru a fi recuperat de la andosit;

3. trăgătorul acordă trasului un avans de fonduri – o asemenea situație intervine în cazul în care trăgătorul nu reclamă efectul la bancă din motive de evitare a propriei discreditări sau nu este posibilă restituirea de către bancher. Pentru a depăși situația, trăgătorul acordă trasului un avans bănesc necesar plății

[44] Prof. univ. dr.M. Ristea, Lect.univ.dr. Corina Graziella Dumitru, „Contabilitate financiară", Ed. Universitară, București, 2005

efectului şi crează un nou efect a cărui valoare nominală este egală cu mărimea avansului majorat cu cheltuielile diverse şi dobânzile penalizatoare[45].

Ca instrumente de decontare se utilizează ordinul de plată, dispoziţia de încasare, cecurile de decontare şi efectele comerciale (efecte de plată şi efecte de primit). Efectele de comerţ utilizate în relaţiile de decontare cu furnizorii şi clienţii trebuie să îndeplinească condiţiile de formă şi fond prevăzute legal, fără acestea validitatea lor putând fi anulată sau contestată. Efectele comerciale scontate neajunse la scadenţă se înregistrează într-un cont în afara bilanţului (contul 8037 "Efecte scontate neajunse la scadenţă") şi se menţionează în notele explicative[46].

Efectele comerciale sau de comerţ sunt titluri negociabile, care reflectă creanţe decontabile la vedere sau la termen, în beneficiul persoanelor care le posedă. Efectele de comerţ îmbraca următoarele forme:

1. cambia sau trata;
2. biletul la ordin;
3. warantul;
4. cecul;
5. ordinul de plată[47].

Cambia este un înscris prin care o persoană numită trăgător, cere unei persoane numită tras, să plătească unui beneficiar o sumă de bani, determinată, la o dată fixă şi într-un loc indicat. Atunci când baneficiarul este el însuşi debitor faţă de o terţă persoană, poate achita datoria folosind aceeaşi cambie, prin înscrierea pe verso menţiunea "a se plăti creditorului". Acestă menţiune poartă numele de gir, iar persoana în cauză se numeşte girant. Cambia poate fi folosită atât ca instrument de plată şi schimb cât şi ca instrument de credit.

Utilizarea acesteia ca instrument de plată conduce la deplasarea banilor în numerar, la reducerea costurilor de tranzacţionare şi la o securitate sporită a tranzacţiei.

Când îndeplineşte funcţia de instrument de credit, cambia conduce la obţinerea unor împrumuturi bancare, datorită posibilităţilor de scontare a acesteia în favoarea unei instituţii de credit şi obţinerea de către întreprinzător a valorii nominale înscrise diminuată cu o taxă numită scont.

Cambia produce efecte atunci când apare în formă scrisă sub semnătură privată. Ea conţine o serie de elemente specifice numite menţiuni obligatorii care se referă la:

---

[45] Prof. univ. dr.M. Ristea, Lect.univ.dr. Corina Graziella Dumitru, „Contabilitate financiară", Ed. Universitară, Bucureşti, 2005;

[46] OMFP 3055 din 29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor Contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial partea I nr.766 din 10.11.2009;

[47] L. Chirică"Curs complet de contabilitate şi fiscalitate", Ed Economică, Vol IV

1. denumirea cambiei înscrisă deasupra semnăturii trăgătorului sau în cuprinsul textului;

2. mandatul sau ordinul necondiționat de a plăti o sumă fixă menționată în cifre și litere;

3. denumirea persoanei trase;

4. scadența reprezentată de obligația trasului de a stinge datoria la un moment dat;

5. locul plății;

6. denumirea trăgătorului, a persoanei emitente și semnătura acestuia.

Etapele circuitului cambial presupun următoarele acțiuni:

1. trăgătorul emite cambia și o remite beneficiarului;

2. beneficiarul transmite cambia băncii sale care o introduce în analiză și decide cu privire la acceptarea sau neacceptarea ei la plată;

3. în condițiile acceptării, banca beneficiarului avizează în scris banca plătitorului care confirmă sau infirmă plata;

4. banca plătitorului eliberează suma înscrisă pe cambie și creditează contul clientului beneficiar și debitază contul plătitorului;

5. ziua decontării cambiei este cunoscută ca ziua compensării, obligatoriu în maximum 48 de ore de la primirea ei în analiză;

6. în condițiile raportării unor operațiuni frauduloase sau insuficient documentate, cambia poate fi refuzată, iar operațiunile respective înregistrate în Registrul Național al Cambiilor și Biletului la Ordin.

Biletul la ordin este reglementat asemănător cambiei, datorită circuitului și funcționării asemănătoare. El reprezintă un titlu de credit prin care o persoană numită emitent se obligă să plătească unei persoane numită beneficiar o anumită sumă de bani într-un loc și la o scadență anunțată. Spre deosebire de cambie are numai doi participanți, iar siguranța efectuării plății poate fi exprimată prin mențiune aval realizată de către o persoană ce asumă că plătește în locul emitentului. Avalul poate fi dat pentru toată suma sau numai pentru o parte a acestuia. Atunci când emitentul este o instituție bancară, avalul este solicitat de regulă unei bănci de prim rang din primele 50 bănci ale lumii.

Cecul este un instrument de plată utilizat de titularii unor conturi bancare cu disponibil corespunzător în aceste conturi. Disponibilul poate fi generat de o operațiune de încasare, de obținere a unui credit bancar sau prin constituirea unui depozit bancar.Cecul circulă de la unitatea bancară a clientului baneficiar, la unitatea bancară a clientului plătitor.

Cele mai cunoscute forme ale cecului sunt: cecul nominal, cecul la purtător, cecul acceptat, cecul barat.

Pe fața cecului se găsesc:

1. denumirea și adresa societății bancare trase;
2. sigla acesteia;
3. înscrisul „plătiți în schimbul acestui cec";
4. înscrisul „stipulat" împreună cu mențiunile specifice;
5. date cu privire la identificarea sumei ce urmează a se plăti, data emiterii;
6. seria și numărul cecului;
7. numele și adresa trăgătorului.

Pe verso se regăsesc:

1. date și informații cu privire la operațiunea de girare;
2. înscrisul „girat către";
3. date cu privire la operațiunea de încasare ;
4. date cu privire la operațiunea de plată și modul de efectuare a acesteia (numerar sau prin cont).

Ordinul de plată este un instrument de plată care circulă de la unitatea bancară a clientului plătitor, către unitatea bancară a clientului beneficiar. Reprezintă de asemenea un mandat necondiționat care are drept consecință debitarea contului plătitorului și creditarea contului beneficiarului.

Ordinul de plată are caracter irevocabil pe teritoriul țării respective și funcționează ca urmare a regulamentelor și normelor de aplicare promovate de Banca Centrală. El face să plătească o suma de bani ca urmare a existenței unui impuls de emitere a unei bănci receptoare a acestuia și a unei bănci destinatare.

Emitentul este persoana fizică sau juridică care inițiază operațiunea de plată în nume personal sau acordă un mandat de reprezentare unei terțe persoane.

Banca receptoare poate accepta operațiunea de plată pentru întreaga sumă și în consecință o execută cel mai târziu în ziua bancară următoare, transmițând acest mesaj către banca destinatară care este obligată să pună la dispoziția beneficiarului suma înscrisă pe ordin. În cazul neacceptării ordinului de plată integral sau pentru o parte din sumă, banca receptoare este obligată să înștiințeze emitentul cu privire la aspectele constatate în sensul solicitării de date sau informații suplimentare sau refuzului motivat al plății.

Warantul este un titlu de credit, variantă a biletului la ordin, subscris de o persoană care dă un gaj în garanție sub semnătura sa. Gajul este reprezentat de produse sau de mărfuri depozitate[48].

[48] Conf. univ. dr. Doina Maria Robu "Contabilitate generală";

BUCHAREST UNIVERSITY LIBRARY

Datoriile comerciale externe sunt generate de importuri de bunuri şi de servicii, iar creanţele comerciale externe de exporturi de bunuri şi servicii.

Baza documentară a constituirii datoriilor comerciale externe este reprezentată de factura externă, declaraţia vamală de import şi fişa de calcul al importatorului, iar pentru decontare modalităţile de plată cunoscute, în principal acreditivul documentar şi incassoul documentar.

Baza documentară a constituirii creanţelor comerciale externe o reprezintă factura externă, factura externă de uz intern şi declaraţia vamală de export, iar pentru decontare modalităţile de plată cunoscute în primul rând fiind acreditivul documentar şi incassoul documentar[49].

Pe plan internaţional, derularea plăţilor prin diferite mijloace de plată este reglementată prin numeroase reguli uniforme şi uzanţe elaborate de Camera Internaţională de Comerţ şi Industrie de la Paris.

Acreditivul documentar este cea mai răspândită modalitate de plată utilizată pe plan internaţional, deoarece ambele părţi implicate se bucură de o anumită siguranţă privind plata mărfurilor livrate, adică plata se face în baza unor documente care atestă livrarea mărfurilor către exportator. Băncile implicate îşi asumă un angajament de plată egal ca valoare şi condiţii, acesta fiind identic cu angajamentul asumat de importator. Folosirea acreditivului are întotdeauna la bază un contract comercial unde s-a prevăzut ca modalitate de plată acreditivul. Cu toate acestea, băncile implicate nu iau în consideraţie clauzele contractului comercial, ci doar elementele stipulate în ordinul sau scrisoarea de deschidere a acreditivului.

Părţile implicate sunt ordonatorul (este cumpărătorul din contractul comercial, care trebuie să efectueze plata dând astfel ordin băncii sale să deschidă acreditivul documentar, iar aceasta va efectua plata doar dacă vânzătorul prezintă toate documentele care atestă expedierea mărfurilor), banca emitentă (bancă ce deserveşte interesele cumpărătorului şi care efectuează plata doar în condiţiile stabilite în scrisoarea de deschidere a acreditivului documentar), beneficiarul acreditivului documentar (este vânzătorul din contractul comercial care va încasa contravaloarea contractului dacă prezintă la bancă acele documente care atestă livrarea mărfurilor), banca exportatorului, iar în unele situaţii există şi o bancă confirmatoare.

Incasso-ul documentar este o modalitate de plată utilizată pe plan internaţional care este reglementată prin Publicaţia 522 elaborată de Camera Internaţională de Comerţ de la Paris. Această modalitate de plată este mai simplă şi mai puţin sigură decât acreditivul documentar, deoarece băncile implicate nu îşi

[49] D. Vişan, C. Burada, D. Luţă „Contabilitate financiară" Ed. Independenţa Economică, 2006.

asumă niciun angajament de plată. Singurele angajamente ale băncilor vizează transmiterea documentelor de la exportator la importator. Incasso-ul documentar se utilizează ca modalitate de plată între partenerii între care există relații de încredere deoarece exportatorul livrează marfa doar pe baza angajamentului de plată pe care şi-l asumă importatorul prin contractul comercial[50].

Livrarea mărfurilor sau produselor se realizează conform condițiilor stabilite în contractele comerciale şi conform unor condiții de livrare, Incoterms 2010 aplicabile începând cu 2011. Aceste condiții de livrare au fost modificate în sensul apariției unor două noi condiții de livrare şi anume DAT (Delivered at Terminal) şi DAP(Delivered at Place) dar şi în sensul eliminării unora dintre ele. Condițiile de livrare au fost sortate după modul de utilizare: orice mod de transport; maritim şi terestru. Pentru toate tipurile de transport se deosebesc următoarele condiții de livrare şi anume[51]:

EXW (EX WORKS)

1. Achiziții: Se adună valoarea transportului de la punctul de expediere până la frontiera română (valoare statistică > valoare facturată).

2. Livrări: Se adună valoarea transportului de la punctul de plecare până la frontiera română (valoare statistică > valoare facturată).

Produsul şi riscurile se transferă cumpărătorului, incusiv plata transportului şi costul asigurării de la poarta fabricii vânzătorului. Este condiția de livrare cea mai comodă pentru vânzător care trebuie să pună marfa ambalata la dispoziția cumpărătorului, care este obligat să o încarce pe cheltuiala şi riscul său.

FCA (Free Carrier)

1. Achiziții: Se adună valoarea transportului de la punctul de expediere până la frontiera română (valoare statistică > valoare facturată).

2. Livrări: Se adună valoarea transportului de la punctul de plecare până la frontiera română (valoare statistică > valoare facturată).

Franco cărăus înseamnă că vânzătorul îşi îndeplineşte obligația de livrare în momentul în care a predat marfa vămuită pentru export, în grija cărăuşului desemnat de cumpărător la locul sau punctul convenit. În cazul în care cumpărătorul nu indică un punct precis, vânzătorul poate să aleagă punctul de la

[50] M. Matei "Note de curs – Relații Monetar Financiare Internaționale", Universitatea Petrol-Gaze Ploieşti, 2010.

[51] www.e-intrastat.ro

locul sau raza teritorială menționată unde cărăușul urmează să preia marfa în custodia sa. În cazul în care potrivit practicii comerciale este necesar sprijinul vânzătorului pentru încheierea contractului cu cărăușul (cum este cazul în transportul CFR sau aerian). Vânzătorul acționează pe riscul și cheltuiala cumpărătorului.

CPT (Carriage Paid To)

1. Achiziții: Se scade valoarea transportului de la punctul de expediere până la frontiera română (valoare statistică < valoare facturată).

2. Livrări: Se scade valoarea transportului de la frontiera română până la punctul de destinație (valoare statistică < valoare facturată).

Vânzătorul plătește pentru transportul mărfii la destinația convenită. Riscurile de pierdere sau de deteriorare a mărfii, precum și orice alte cheltuieli suplimentare cauzate de evenimente care au avut loc după ce marfa a fost predată cărăușului trec de la vânzător la cumpărător în momentul în care marfa a fost predată cărăușului. În cazul în care pentru transportul mărfii se folosesc cărăuși succesivi, riscurile trec de la vânzător la cumpărător în momentul în care marfa a fost predată primului cărăuș. Termenul CPT implică obligația vânzătorului de vămuire a mărfii pentru export. Acest termen poate fi folosit pentru toate modurile de transport, inclusiv pentru transportul multimodal.

CIP (Carriage and Insurance Paid)

1. Achiziții: Se scade valoarea transportului și a asigurării de la punctul de expediere până la frontiera română (valoare statistică < valoare facturată).

2. Livrări: Se scade valoarea transportului și a asigurării de la frontiera română până la punctul de destinație (valoare statistică < valoare facturată).

Vânzătorul are aceleași obligații ca la termenul CPT dar suplimentar el trebuie să efectueze și asigurarea pentru acoperirea riscului de pierdere sau deteriorare a mărfii pe timpul transportului. Vânzătorul încheie contractul și plătește prima de asigurare. Cumpărătorul trebuie să ia notă că în cazul CIP vânzătorul este obligat să obțină prima de asigurare pentru acoperire minimă. Termenul CIP implică obligația vânzătorului de vămuire a mărfii pentru export. Acest termen poate fi folosit pentru toate modurile de transport, inclusiv pentru transportul multimodal[52].

DAT (Delivered at Terminal)

1. Achiziții: Se scade valoarea transportului de la punctul de expediere până la frontiera română (valoare statistică < valoare facturată).

[52] www.e-intrastat.ro

2. Livrări: Se scade valoarea transportului de la frontiera română până la punctul de destinație (valoare statistică < valoare facturată).

Vânzătorul livrează și descarcă din mijlocul de transport la terminalul (din portul sau locul) stabilit cu cumpărătorul. Terminal înseamnă orice loc, cum ar fi: chei; depozit; stradă; cargo terminal; terminal CFR. Vânzătorul acoperă toate costurile pentru livrarea și descărcarea mărfurilor la terminalul stabilit. Este recomandat ca noțiunea de Terminal să fie foarte bine precizată. DAT acoperă formalitățile de vămuire la export dar nu include costul formalităților de vămuire la import.

DAP (Delivered at Place)

1. Achiziții: Se scade valoarea transportului de la punctul de expediere până la frontiera română (valoare statistică < valoare facturată).
2. Livrări: Se scade valoarea transportului de la frontiera română până la punctul de destinație (valoare statistică < valoare facturată).

Vânzătorul livrează mărfurile în mijloacele de transport adecvate la locul stabilit cu cumpărătorul. Vânzătorul acoperă toate costurile pentru livrarea și descărcarea mărfurilor la terminalul stabilit. Este recomandat ca noțiunea de Terminal să fie foarte bine precizată. În cazul în care vânzătorul suportă costuri legate de descărcarea bunurilor la destinație, acesta nu are dreptul să refactureze aceste costuri cumpărătorului. Este recomandat ca noțiunea de "loc" să fie foarte bine precizată. DAP acoperă formalitățile de vămuire la export dar nu include costul formalităților de vămuire la import.

DDP (Delivered Duty Paid)

1. Achiziții: Se scade valoarea transportului și a asigurării de la punctul de expediere până la frontiera română (valoare statistică < valoare facturată).
2. Livrări: Se scade valoarea transportului și a asigurării de la frontiera română până la punctul de destinație (valoare statistică < valoare facturată).

Vânzătorul își îndeplinește obligația de livrare în momentul în care marfa a fost pusă la dispoziția cumpărătorului, la locul convenit din țara importatoare. Vânzătorul trebuie să suporte toate cheltuielile și riscurile legate de aducerea mărfii în acest loc inclusiv a taxelor vamale, a altor taxe și speze oficiale care se plătesc la import, precum și a costurilor și riscurilor de îndeplinire a formalităților vamale. Acest termen poate fi folosit indiferent de modalitatea de transport.

Pentru transport maritim şi terestru se folosesc următoarele:

FAS (Free Alongside Ship)

1. Achiziţii: Se adună valoarea transportului de la punctul de expediere până la frontiera română (valoare statistică > valoare facturată).

2. Livrări: Se adună valoarea transportului de la punctul de plecare până la frontiera română (valoare statistică > valoare facturată).

Vânzătorul îşi îndeplineşte obligaţia de livrare în momentul în care marfa a fost pusă de-a lungul vasului, pe chei sau pe slepuri, barje sau pe bac, în portul de încărcare convenit. Aceasta înseamnă că toate costurile şi riscurile de pierdere sau deteriorare a mărfii sunt suportate din acel moment de cumpărător. Termenul FAS implică obligaţia cumpărătorului de vămuire a mărfii pentru export şi nu trebuie folosită în cazul în care cumpărătorul nu poate să îndeplinească direct sau indirect formalităţile de export[53]. Acest termen poate fi folosit numai pentru transportul maritim sau pe apele interioare.

FOB (Free On Board)

1. Achiziţii: Se adună valoarea transportului de la punctul de expediere până la frontiera română (valoare statistică > valoare facturată).

2. Livrări: Se adună valoarea transportului de la punctul de plecare până la frontiera română (valoare statistică > valoare facturată).

Vânzătorul îşi îndeplineşte obligaţia de livrare în momentul în care marfa a trecut balustrada vasului, în portul de încărcare convenit. Costurile şi riscurile de pierdere şi deteriorare a mărfii sunt suportate din acel moment de cumpărător. Termenul FOB implică obligaţia vânzătorului de vămuire a mărfii pentru export. Acest termen poate fi folosit numai pentru transportul maritim sau pe apele interioare. În cazul în care balustrada vasului nu prezintă relevanţă, cum ar fi în cazul traficului roll-on/roll-off sau containerizat este mai potrivit să se folosească termenul FCA.

CFR (Cost & Freight)

1. Achiziţii: Se scade valoarea transportului de la punctul de expediere până la frontiera română (valoare statistică < valoare facturată).

2. Livrări: Se scade valoarea transportului de la frontiera română până la punctul de destinaţie (valoare statistică < valoare facturată).

[53] www.e-intrastat.ro

Vânzătorul trebuie să plătească navlu-ul şi costurile necesare pentru aducerea mărfii în portul de destinaţie convenit, dar riscul de pierdere sau deteriorare a mărfii, precum şi orice costuri suplimentare cauzate de evenimente care au avut loc după ce marfa a fost livrată la bordul navei se transferă de la vânzător la cumpărător în momentul în care marfa trece de balustrada vasului în portul de încărcare. Termenul C.F.R implică obligaţia vânzătorului de vămuire a mărfii pentru export. În cazul în care balustrada vasului nu prezintă relevanţă cum ar fi în cazul traficului roll-on/roll-off sau containerizat este mai potrivit să se folosească termenul CPT.

CIF (Cost, Insurance and Freight)

1. Achiziţii: Se scade valoarea transportului şi a asigurării de la punctul de expediere până la frontiera română (valoare statistică < valoare facturată).

2. Livrări: Se scade valoarea transportului şi a asigurării de la frontiera română până la punctul de destinaţie (valoare statistică < valoare facturată).

Vânzătorul are aceleaşi obligaţii ca în cazul termenului CFR dar suplimentar, el trebuie să efectueze asigurarea maritimă care să acopere riscul cumpărătorului de pirdere sau deteriorare a mărfii în timpul transportului maritim. Vânzătorul încheie şi plăteşte contractele de asigurare şi plăteşte prima de asigurare. Cumpărătorul ia notă ca în cazul termenului CIF, vânzătorul este obligat să obţină asigurarea pentru acoperirea minimă. Termenul CIF implică obligaţia vânzătorului de vămuire a mărfii pentru export. În cazul în care balustrada vasului nu prezintă relevanţă cum ar fi în cazul traficului roll-on/roll-off sau containerizat este mai potrivit să se folosească termenul CIP[54].

În conformitate cu prevederile art. 6 alin. (1) din Legea contabilităţii nr.82/1991, republicată, ***orice operaţiune economico-financiară*** efectuată se consemnează în momentul efectuării ei într-un ***document*** care stă la baza înregistrărilor în contabilitate, dobândi nd astfel calitatea de document justificativ. Din punct de vedere contabil, efectuarea operaţiunii economico-financiare este probată de orice document în care se consemnează aceasta. În cazul bunurilor achiziţionate însoţite de factură sau de aviz de însoţire a mărfii, urmând ca factura să sosească ulterior, cursul valutar utilizat la înregistrarea în contabilitate este cursul de la data recepţiei bunurilor[55].

---

[54] www.e-intrastat.ro;

[55] Legea contabilităţii 81/1991, republicată;

Datoriile de natură comercială sunt înregistrate contabil pe baza documentelor justificative de livrare emise de furnizori, de regulă pe bază de **facturi fiscale.**

Factura proformă este un document emis de vânzător prin care specifică produsele ce se vor vinde, cu caracteristicile lor principale şi preţul. Se emite unor cumpărători în următoarele scopuri:

- pentru ca importatorul să poată obţine de la bancă valuta necesară;
- pentru ca importatorul să poată obţine licenţa de import;
- la cererea băncii pentru perfectarea unui credit documentar;
- în cazul în care vama din ţara importatorului cere o factură proformă consulară (vizată de consulatul ţării importatorului din ţara exportatorului pentru certificarea originii mărfii).

Factura proformă nu este document de plată. Nu conţine marcajele de expediere şi trebuie să menţioneze în clar denumirea \"pro formă\". În timp ce factura comercială este o cerere de plată pentru mărfurile livrate, factura proformă este o invitaţie la cumparare, trimisă unui cumpărător potenţial.

Factura preliminară este factura întocmita în anumite momente de către vânzător în scopul obţinerii unei plăţi parţiale. Se întocmeşte pentru livrările parţiale de mărfuri sau pentru livrările cu preţ orientativ, dacă preţul urmează să fie stabilit pe baza unui calcul final. Se mai întocmeşte şi atunci când cantitatea sau calitatea mărfii urmează să fie confirmata la descarcare, la locul de destinaţie.După factura preliminară se întocmeşte factura definitivă, care se contabilizează.

Factura vamală este factura utilizată, de regulă, în relaţia dintre ţările beneficiare de preferinţe vamale şi ţările care acordă aceste preferinţe, în scopul aplicării tarifelor preferenţiale.

Factura în roşu este documentul ce se întocmeşte în cazul reducerii valorii comerciale a mărfurilor sau a returnării lor.

Factura fiscală este un document cu regim special care atestă transferul proprietăţii unui bun către o persoană juridică. Factura fiscală se întocmeşte fie manual fie cu ajutorul calculatorului de către compartimentul de desfacere sau de către un alt compartiment desemnat în acest sens, întocmindu-se în momentul livrării bunurilor, executării lucrărilor sau prestării serviciilor. Există cazuri în care factura nu poate fi întocmită în momentul livrării bunurilor, ele vor fi însoţite de avizul de însoţire a bunurilor, numărul şi data acestuia fiind înscrise la rândul lor în factura emisă ulterior[56].

---

[56] Conf. univ.dr. Doru Pleşea „Contabilitate Financiară", Vol II, Ed. Omnia Uni S.A.S.T, Braşov 2005;

Reducerile de preț acordate clienților sau primite de la furnizori sunt reglementate din punct de vedere contabil, de ordinul 3055/2009. Astfel, se pot împărți în reduceri comerciale și reduceri financiare. Reducerile comerciale acordate de furnizor și înscrise pe factura de achiziție ajustează în sensul reducerii costul de achiziție al bunurilor. Reducerile comerciale primite ulterior facturării, respectiv acordate ulterior facturării, indiferent de perioada la care se referă, se evidențiază distinct în contabilitate (contul 609 "Reduceri comerciale primite", respectiv contul 709 "Reduceri comerciale acordate"), pe seama conturilor de terți.

Reducerile comerciale pot fi, de exemplu:

a) rabaturile - se primesc pentru defecte de calitate și se practică asupra prețului de vânzare;

b) remizele - se primesc în cazul vânzărilor superioare volumului convenit sau dacă cumpărătorul are un statut preferențial;

c) risturnele - sunt reduceri de preț calculate asupra ansamblului tranzacțiilor efectuate cu același terț, în decursul unei perioade determinate.

Reducerile financiare sunt sub formă de sconturi de decontare acordate pentru achitarea datoriilor înainte de termenul normal de exigibilitate. Reducerile financiare primite de la furnizor reprezintă venituri ale perioadei indiferent de perioada la care se referă (contul 767 "Venituri din sconturi obținute"). La furnizor, aceste reduceri acordate reprezintă cheltuieli ale perioadei, indiferent de perioada la care se referă (contul 667 "Cheltuieli privind sconturile acordate")[57].

Pentru finanțarea operațiunilor de comerț exterior se folosesc în principal creditul furnizor și creditul cumpărător.

Creditul furnizor este un credit acordat direct de exportator (furnizor) importatorului. Acest credit reprezintă de regulă 80-90% din valoarea contractului comercial, restul fiind plătit de importator fie în avans fie în momentul primirii mărfurilor. Aceasta poate fi și o modalitate de promovare a exporturilor și presupune existența unor documente precum contractul comercial internațional semnat între importator și exportator, convenția de creditare încheiată între exportator și o instituție financiară specializată sau o bancă comercială din țara sa, dar și polița de asigurare solicitată de instituția financiară.

Inițial prețul asiguraării este plătit de către exportator, însă de cele mai multe ori este inclus în prețul mărfii, fiind astfel suportat de către importator.

Creditul cumpărător este acordat importatorului de către o instituție financiară specializată sau o bancă comercială din țara exportatorului astfel încât

[57] OMFP 3055 din 29.10.2009 pentru aprobarea Reglementărilor Contabile conforme cu directivele europene, publicat în Monitorul Oficial partea I nr.766 din 10.11.2009;

acesta să încaseze integral valoarea mărfurilor livrate. Această modalitate presupune următoarele documente şi anume contract commercial între importator şi exportator, contract de creditare între importator şi banca exportatorului şi polița de asigurare încheiată între banca exportatorului şi societatea de asigurare.

Pentru finanțarea operațiunilor de comerț exterior care au o valoare mare sau care se derulează pe o perioadă mai mare de timp se pot utiliza şi creditul consorțial sau sindicalizat care presupune mobilizarea unor sume importante de către un grup de bănci fără personalitate juridică şi care se constituie special pentru finanțarea unei anumite operațiuni dar şi creditul revolving ce presupune mobilizarea unor resurse financiare pe termen mediu prin intermediul unor credite pe termen scurt.

Factoringul este o tehnică ce presupune transformarea în lichidități a creanțelor rezultate în urma livrării de mărfuri sau prestării de servicii pe credit.

Forfetarea este o operațiune de finanțare care constă în transmiterea creanțelor rezultate din operațiuni comerciale pe credit către o instituție financiară specializată care le plăteşte imediat, urmând a recupera sumele plătite de la debitor. Finanțarea prin această metodă s-a extins şi au apărut doua segmente ale pieței forfetării şi anume piața primară unde creanțele sunt vândute de către exportator unei instituții financiare şi piața secundara unde creanțele se vând între diferite instituții financiare.

În cazul cesionării unei creanțe, diferența dintre valoarea creanței preluate prin cesionare şi suma de achitat cedentului reprezintă venit la data constatării drepturilor şi obligațiilor, potrivit clauzelor contractuale[58].

În cazul în care s-au întocmit facturi dar nu s-au livrat bunurile până la sfârşitul exercițiului, din motive fiscale, atât de la cumpărător cât şi la vânzător bunurile sunt contabilizate ca fiind cheltuieli în avans, respectiv venituri în avans, dar TVA aferentă se contabilizează ca TVA deductibilă respectiv colectată. În exercițiul următor la cumpărător se evidențiază bunurile primite, iar la vânzător bunurile livrate.

Contabilitatea datoriilor din cumpărări de bunuri şi servicii pe credit comercial de la furnizori externi respectă aceleaşi reguli ca şi în cazul furnizorilor interni, cu mențiune că în operațiunle contabile cu furnizori externi apar unele înregistrări specifice şi anume bunurile şi serviciile cumpărate sunt exprimate în devize; în contabilitate evaluarea şi înregistrarea bunurilor şi serviciilor se face în monedă națională şi de aceea apare necesitatea transformării în lei a valutei, lacursul valutar al leului de la data primirii bunurilor; în contabilitate se fac

[58] Idem

înregistrări specifice pentru reflectarea diferențelor de curs valutar și a diferențelor de conversie de activ sau de pasiv în funcție de caz.

În legatură cu diferențele de conversie, în vederea reflectării fidele a patrimoniului agenților economici, la sfârșitul exercițiului financiar (31 decembrie) toate creanțele în valută ca de altfel și toate datoriile în valută sunt inventariate și evaluate în baza cursului valutar din ultima zi a anului (31 decembrie), iar prin compararea acestor valori cu valorile contabile evaluate pe baza cursului valutar de la data înregistrării lor se nasc diferențele de conversie care se înregistrează în contabilitate[59].

Creanțele din vânzări la export se realizează fie prin export de mărfuri pe cont propiu, fie prin export de mărfuri în comision, fie prin vânzări de produse cu cedarea unei cote părți din venituri partenerului extern (societatea care cedează o fracțiune din veniturile realizate din vânzarea produselor supuse TVA, determină suma cuvenită partenerului extern prin aplicarea cotei prevăzută în contract asupra sumelor obținute din vânzarea exclusiv TVA. TVA este tratată în regimul unui venit cuvenit bugetului de stat și deci nu poate fi cedat partenerului extern.)[60].

5.1. PREZENTAREA CONTURILOR DE DATORII COMERCIALE

Contabilitatea relațiilor cu terții se organizeează în scopul evidențierii drepturilor și obligațiilor întreprinderii cu clienții, furnizorii, salariații, statul, asigurărilor sociale, alte personae juridice și fizice. În Planul de conturi, clasa 4 gruprează toate aceste conturi.

401 „Furnizori„ -după conținutul economic este o datorie comercială
- după funcția contabilă este de PASIV
- începe să funcționeze prin a se credita cu : % = 401 „Furnizori„

Stocuri 301

...

Cheltuieli 601

...

408 „Furnizori-facturi nesosite"
4426 „TVA-deductibilă„
532 „Alte valori„
409 „ Furnizori-deditori

[59] L. Chirică"Curs complet de contabilitate și fiscalitate", Ed Economică, Vol IV

[60] Prof. univ. dr.M. Ristea, Lect.univ.dr. Corina Graziella Dumitru, „Contabilitate financiară", Ed. Universitară, București, 2005;

- se debitează cu achitarea datoriilor prin creditul următoarelor conturi:

401 „Furnizori„= %

531 „Casa în lei„
512 „Conturi curente la bănci„
403 „Efecte de plătit„
519 „Credite bancare pe termen scurt„
162 „Credite bancare pe termen lung„
758 „Alte venituri din expoatare„
765 „ Venituri din diferențe de curs valutar„

-soldul final creditor reprezintă datoria entităților față de furnizori.

404 „Furnizori de imobilizări„

- după conținutul economic este o datorie comercială
- după funcția contabilă este de PASIV
- începe să funcționeze prin a se credita cu :

% = 404 „Furnizori de imobilizări„

gr 20 Imobilizări necorporale
gr 21 Imobilizări necorporale
gr 26 Imobilizări financiare
4426 „ TVA-deductibilă„
408 „Efecte de plătit pentru imobilizări.„
409 „Furnizori –debitori„

-se debitează cu :

404 = %

531 „Casa„
512 „Conturi curente la bănci„
403 „Efecte de plătit„
519 „Credite bancare pe termen scurt„
162 „Credite bancare pe termen lung„
758 „Alte venituri din exploatare„
765 „Venituri din diferente de curs valutar,

-soldul final creditor reprezintă datoria față de furnizorii de imobilizări.

408 „Furnizori-facturi nesosite„ - după conținutul economic este o datorie comercială

- după funcția contabilă de PASIV

- începe să funcționeze prin a se credita cu :

% = 408 „Furnizori-facturi nesosite
Clasa 2
Clasa. 3
4428 „TVA neexigibilă„
409 „Furnizori-debitori

-se debitează cu :

408 = %
401 „Furnizori„
404 „ Furnizori de imobilizări„
512 „Conturi curente in lei„
531 „Casa„
162 „Credite bancare pe termen lung„
519 „Credite bancare pe termen scurt„

- soldul creditor reprezintă datoria entității față de furnizorii de la care nu a sosit factura.

403 „Efecte de plătit„ -după conținutul economic este o datorie comercială

- după funcția contabilă de PASIV

- ține evidența datoriilor de plată pe baza efectelor comerciale (trată, cambie etc.)

- acceptarea plății pe baza efectului de comerț :

„Furnizori„ 401=403 „ Efecte de plătit

-403 se mai înregistrează în credit și cu diferențele de curs valutar cu ocazia înregistrării efectului de comerț:

665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar„ = 403 „Efecte de plătit„

- contul se debitează cu :

„Efecte de plătit„ 403 = %
5121„Conturi curente in lei„
765 „Venituri din diferențe de curs valutar„

- soldul creditor reprezintă datoria întreprinderii pentru plata efectului comercial înregistrat.

405 „Efecte de plătit pentru imobilizări„

-după conținutul economic este o datorie comercială

-după funcția contabilă de PASIV

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

419 „ Clienți creditori,, -după conținutul economic este o datorie comercială
-după functia contabilă este de PASIV
-se creditează cu sumele facturate clienților pentru bunuri, lucrări, prin debitul contului 411
411=419
665=419
-decontarea avansurilor primite de la clienți determină micşorarea datoriei față de clienți-creditori 419=411
şi eventuale diferențe de curs valutar 419=765

462 „Creditori diverşi,, -ține evidența sumelor datorate persoanelor fizice sau juridice
pe baza de titluri executorii sau a unor obligații ale întreprinderii față de anumiți terți din alte operații
-înregistrarea acestor datorii se face:
% = 462 „Creditori diverşi,,

Achiziționarea de titluri de plasament { ...
508 „Alte investiții pe termen scurt şi alte creanțe asimilate
...
658 „Alte cheltuieli de exploatare,,
512 „Credite curente la banci,,
665 „ Cheltuieli din diferențe de curs valutar,,

„Creditori diverşi,,462 = %
512
531
758
765

-soldul creditor reprezintă datoria întreprinderii față de terți în vederea plății unor penalități, despăgubiri.
421 , 426 „Datorii sociale,, „Datorii legate de salarii,,
441 „Impozit pe profit,, -cheltuieli cu impozitul pe profit : 691=441
-achitarea impozitului : 441=531 sau 512
-sold creditor =>impozit neplatit

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

457 „Dividende de plată,, -ține evidența dividendelor datorate acționarilor sau asociaților corespunzator aportului la capital

-se creditează cu dividendele datorate acționarilor prin profitul real: 129 = 457

-dividendele se impozitează: 457=446

-după înregistrarea acestor reținere se efectuează plata lor:

457= %
531
512

-în cazul în care datoriile reprezintă dividende se anulează ca urmare a faptului că ele sunt prescrise, acestea sunt trecute pe venituri ale întreprinderii:

457=758

-pentru dividendele lasate în contul curent al acționarilor

457=455

APLICAȚII

1) SC se aprovizionează cu materii prime şi materiale auxiliare pe baza facturii nr 435/15.01.2014 şi a notei de recepție şi constatare diferențe nr 152/15.01.2014 în sumă de 115.791 lei respectiv 117.434 lei, TVA 24%.

% = 401		289.199
301		115.791
3021		117.434
4426		55.974

2) SC achizitionează în baza avizului de expediție a mărfii nr 72/19.01.2014 mărfuri în valoare de 7.604 lei, factura întocmindu-se ulterior şi se va achita printr-un bilet la ordin cu termen de încasare de 5 zile.

a) achiziție mărfuri

% = 408		9.433,96
371		7.604
4428		1.824,96

b) emitere factură

408 = 401 9.433,96

c)exigibilitate TVA

4426 = 4428 1.824,96

d) primire efect

401 = 403 9.433,96

e) decontare efect

403 = 5121 9.433,96

3) Societatea comercială achiziționează țevi, fitinguri și bare forjate în sumă de 20.890 lei, TVA 24% pe baza facturii 1053/18.02.2014. Se înmânează furnizorului un efect comercial cu termen de decontare la 3 zile de la data emiterii.

a) achiziție

%	= 401		25.903,6
3025		20.890	
4426		5.013,6	

b) emitere efect comercial

401	= 403	25.903,6

c)decontare efect comercial

403	= 5121	25.903,6

4) Conform A.E.nr 171/24.02.2014 și NRCD 1721/24.02.2014 se achiziționează tablă placată în valoare de 132.453 lei, TVA 24% și electrozi pentru sudare în valoare de 85.670 lei, TVA 24%. După 3 zile se primește factura pentru care se subscrie un bilet la ordin plătit în avans obținând un scont de 3%.

a) achiziționare mărfuri și materiale consumabile

%	= 408		270.472,52
371		132.453	
302		85.670	
4428		52.349,52	

b) primire factură

408	= 401	270.472,52

c) exigibilitate TVA

4426	= 4428	52.349,52

d) subscriere bilet la ordin

401	= 403	270.472,52

e) plata bilet la ordin cu scont

403		270.472,52
5121		262.358,34
767		8.114,18

5) SC UZUC achiziționează o clădire în valoare de 240.000 lei, TVA 24% pe care o va achita cu un cec, termen de decontare 14 zile

a) achiziție clădire

%	= 404	297.600	
212		240.000	
4426		57.600	

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b)emitere efect comercial

404 = 405 297.600

c) decontare efect comercial

405 = 5121 297.600

6) Se achiziționează pe baza AE 2400/9.03.2011 un echipament tehnologic în valoare de 77.150 lei,TVA 24%. Se primește factura în data de 11.03.2011. Plata se realizează pe baza unui bilet la ordin cu termen de decontare 17.03.2011. Întrucât plata se efectuează pe data de 12.03.2011, se acordă un scont de 10%.

a) achiziție echipament

% = 408 95.666
2131 77.150
4428 18.516

b)primire factură

408 = 404 95.666

c)exigibilitate TVA

4426 = 4428 18.516

d)emitere bilet la ordin

404 = 405 95.666

e)decontare bilet la ordin cu scont obținut

405 = % 95.666
5121 86.099,4
767 9.566,6

7) Se înregistrează factura de transport în valoare de 4.798 lei, TVA 24 %.

% = 401 5.949,52
624 4.798
4426 1.151,52

8) Societatea achiziționează semifabricate forjate în valoare de 4.432 lei, TVA 24 % conform facturii nr. 103/14.03.2014.

% = 401 5.495,68
341 4.432
4426 1.063,68

9) Se achită factura nr 103/14.03.2014 privind semifabricatele achiziționate, 4.432 lei.

401 = 5121 4.432

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

10) Se înregistrează un avans de 1000 lei, TVA inclusă către un furnizor de materiale de protecție, conform ordinului de plată nr 4532/18.03.2014.

% = 401	1000	
409		806,45
4426		193,55

11) Societatea achiziționează un teren cu sprijin financiar de la bugetul de stat pentru realizarea de laboratoare de testare şi examinare, în sumă de 135.689 lei, TVA 24%.

% = 404	168.254,36	
2111		135.689
4426		32.565,36

5.2. PREZENTAREA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA CREANȚELOR

Evidența creanțelor societății se realizează prin intermediul conturilor sintetice şi analitice.

Contabilitatea clienților, şi a celorlalte creanțe se ține pe categorii, precum şi pe fiecare persoană fizică sau juridică.

Creanțele incerte se vor înregistra distinct în contabilitate.

Pentru deprecierea creanțelor din conturile de clienți, decontări în cadrul grupului şi debitori, cu ocazia inventarierii la sfârşitul exercițiului financiar, se constituie provizioane pe seama cheltuielilor.

411 „Clienți - ține evidența creanțelor şi decontarilor în relațiile cu clienți interni şi externi pentru producția semifabricatelor, materialelor, mărfuri vandute, lucrări executate şi servicii prestate pe bază de factură inclusiv a clienților incerți.

„Clienți„ 411=	%	
	701	
	.....	
	708	
	4427	
	419	
	765	
	472	

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

% = 411 „Clienți„
531
512
419
565
413

-soldul deditor reprezintă dreptul întreprinderii asupra clienților de la care urmează a se încasa creanța respectivă

418 „Clienti –facturi de întocmit„

418= %
701
...
708
4428
765

411=418 – se primeste factura

512 sau 531 = 418 – se încasează fără emiterea facturii.

-soldul debitor reprezintă dreptul asupra clienților carora nu li s-a întocmit factura

413 „Efecte de primit de la clienți„

413= % % = 413
411 512
765 511
665

APLICAȚII

1) SC vinde produse finite conform facturii 4250/25.03.20114în sumă de 42.460 lei, TVA 24%.

4111 = % 52.650,4
701 42.460
4427 10.190,4

2) Societatea comercială vinde mărfuri pe baza AE 4317/ 14.04.2014 în sumă de 167.431 lei, TVA 24%. Factura se emite după 2 zile, iar creanța va fi încasată printr-un efect comercial cu termen de decontare 5 zile.Plata se va efectua în termen de 2 zile, iar clientul beneficiază de un scont de 1,3%.

a) vânzare mărfuri

418 = % 207.614,44
707 167.431
4428 40.183,44

BCU TIMIȘOARA CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) emitere factură
4111 = 418 207.614,44

c) exigibilitate TVA
4428 = 4427 40.183,44

d) primire efect
413 = 4111 207.614,44

e) încasare efect cu scont
% = 413 207.614,44
667 2.698,99
5121 204.915,45

3) Societatea comercială vinde semifabricate în valoare de 19.324 lei, TVA 24% conform facturii 1401/ 23.03.2014. Creanța se va încasa printr-un efect comercial cu termen de decontare de 10 zile. După 12 zile se încasează contravaloarea efectului fapt ce conduce la obligarea la plată a unor penalități de întarziere din partea clientului, în valoare de 175 lei pe zi de întarziere.

a) vânzare semifabricate
4111 = % 23.961,76
702 19.324
4427 4.637,76

b) primire efect comercial
413 = 4111 23.961,76

c) încasare efect cu penalizare
5121 = % 24.311,76
413 23.961,76
7581 350

4) Se încasează contravaloarea unei cambii în sumă de 5.342 lei cu 4 zile mai devreme de data scadentă pentru care se acordă un scont de 210 lei.
% = 413 5.342
667 210
5121 5.222

5) Se vând produse reziduale în valoare de 8.296 lei, TVA 24% conform facturii 3425/27.03.2014.

4111 = % 10.287,04
703 8.296
4427 1.991,04

6) Conform AE 435/07.04.2014 se livrează două utilaje sub presiune în valoare de 31.284 lei, TVA 24%.Se emite factura şi se acceptă o cambie cu scadența la 40 de zile. După 20 de zile se depune cambia spre scontare, se încasează suma cuvenită ştiind că banca reține un scont de 1% pe zi plus comision 250 lei.

a) vânzare mărfuri
418 = % 38.792,16
707 31.284
4428 7.508,16

b) emitere factură
4111 = 418 38.792,16

c)exigibilitate TVA
4428 = 4427 7.508,16

d) subscriere cambie
413 = 4111 38.792,16

e) depunere efect comercial spre scontare
5114 = 413 38.792,16

f) încasare efect scontat
scont = 1% x 20 x 38.792,16 = 7.758,43
comision = 250
% = 5114 38.792,16
667 7.758,43
627 250
5121 30.783,73

7) În cursul lunii aprilie 2014 o societate comercială remite către bancă un bilet la ordin spre încasare, în sumă de 11.450 lei urmând ca apoi să încaseze

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

contravaloarea biletului la ordin remis spre încasare prin intermediul băncii, ştiind ca banca reţine un comision de 50 lei.

a) remitere efect spre încasare

5113 = 413 11.450

b) încasare contravaloare

% = 5113 11.450
627 50
4426 12
5121 11.388

8) În cursul lunii aprilie se încasează de la un client un avans în sumă de 4.500 lei, TVA inclusă, reprezentând contravaloarea tubulaturii pentru cazane livrate către acesta.

5121 = % 4.500
419 3.629,03
4427 870,97

9) Societatea comercială înregistrează în luna aprilie creanţele aferente unui client care nu şi-a achitat obligaţiile contractuale drept creanţe clienţi incerţi, în sumă de 15.778 lei.

4118 = 4111 15.778

După o perioadă se scot din evidenţă clienţii insolvabili.

654 = % 19.564,72
4427 3.786,72
4118 15.778

După două luni se înregistrează reactivarea clienţilor scoşi din evidenţă.

4111 = % 19.564,72
754 15.778
4427 3.786,72

10) Se livrează în cursul lunii mai autoclave pentru industria materialelor de construcţii în valoare de 73.114 lei, TVA 24% conform facturii 432/14.05.2014 pentru care se acordă o reducere comercială de 10% din valoarea facturii.

a) livrare mărfuri

4111 = % 90.661,36
707 73.114
4427 17.547,36

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

b) înregistrarea reducerii

%	= 4111	11.242,01
707		9.066,14
4427		2.175,87

5.3. CONTABILITATEA TAXEI PE VALOARE ADĂUGATĂ

Taxa pe valoarea adăugată a fost introdusă în România în anul 1993 şi a înlocuit impozitul pe circulaţia mărfurilor, deosebindu-se de acesta prin faptul că se aplică asupra bunurilor şi serviciilor, pe întreg circuitul economic, până la utilizatorul ultim, însă numai asupra valorii adăugate în fiecare fază a acestui circuit.[61]

Taxa pe valoarea adăugată este un impozit indirect bazat pe criteriul deductibilităţii, suportat de consumatorii finali. Valoarea adăugată reprezintă diferenţa dintre vânzările şi cumpărările aferente aceluiaşi stadiu al circuitului economic.[62]

Din punct de vedere economic valoarea adăugată este un indicator care permite măsurarea valorii nou create de un agent economic în urma activităţii sale.

Valoarea adăugată poate fi definită că diferenţă între valoarea bunurilor şi serviciilor produse de întreprindere şi cea a serviciilor şi bunurilor utilizate pentru realizarea lor – numite consumuri intermediare.

În contabilitate valoarea adăugată este definită că diferenţă între producţia exerciţiului cu marjă comercială şi consumurile provenite de la terţi.

Valoarea Adăugată	=	Marja Comercială	+	Producţia exerciţiului	-	Consumuri provenite de la terţi

Marja comercială se calculează ca diferenţă între vânzările de mărfuri şi costul de cumpărare al mărfurilor vândute.

Producţia exerciţiului este dată de suma între producţia vândută, producţia stocată[63] şi producţia imobilizată.

Consumurile provenite de la terţi reprezintă ansamblul cheltuielilor cu materii prime şi materiale consumabile, cu serviciile efectiv prestate de terţi, inclusiv personalul angajat din afara întreprinderii.

Operaţiunile din sfera de aplicare a TVA sunt cele care îndeplinesc următoarele condiţii:

---

[61] Lazăr C, Matei M, Andrei J, FINANŢE, Editura Universităţii Petrol-Gaze din Ploieşti, 2007, pag.176

[62] Sălceanu A, CONTABILITATE FINANCIARĂ, Editura Economică, Bucureşti 2011, pag. 413

- reprezintă o livrare de bunuri/ prestare de servicii cu plată sau o operațiune asimilată acestora;
- se consideră că locul livrării / prestării se află în România;
- sunt realizate de persoane impozabile;
- sunt rezultatul unor activități economice.

Importurile de bunuri, achizițiile intracomunitare și operațiunile asimilate achizițiilor intracomunitare se încadrează în sfera de aplicare a TVA.

5.3.1.Cotele de impunere

In Romania se aplică trei niveluri ale cotei de impunere pentru taxa pe valoarea adaugată :[64]

a. cota de 24% aplicată asupra bazei de impozitare pentru orice operațiune impozabilă care nu este scutită de TVA sau care nu este supusă cotei reduse a taxei pe valoarea adăugată, după cum urmează:

-livrările de bunuri mobile și imobile efectuate de către agenții economici înregistrați ca plătitori de TVA către beneficiari cu sediul sau domiciliul în România.

-vânzări de bunuri către persoanele fizice nerezidente în România.

- importul de bunuri mobile, precum și vânzarea acestora către beneficiari, în condițiile prevăzute de lege.

- prestările de servicii pentru care locul impozitării, stabilit conform prevederilor din norme, este situat în România.

-carne comestibilă de animale și păsări domestice, inclusiv organe și măruntaie, vândute în stare proaspătă, preparate și conserve.

-produsele necomestibile provenite de la animale și păsări domestice: piei, păr, fulgi, pene, puf, coarne, etc, preparatele și semipreparatele culinare, precum și conservele din carne cu legume.

-peşte și produse comestibile din peşte, semiconserve și conserve, exclusiv icre.

-preparatele și semipreparatele culinare.

-făina destinată nutreturilor pentru animale.

b. cota de 9% aplicată asupra bazei de impozitare, pentru următoarele prestări de servicii și livrări de bunuri :

-livrarea de manuale școlare, cărți, ziare și reviste, cu excepția celor destinate exclusiv publicității.

-medicamentele de uz uman și veterinar.

---

[64] Haralambie G.A., FINANȚE PUBLICE, Editura Pro Universitaria, București, 2013, pag. 87

-dreptul de intrare în castele, muzee, case memoriale, monumente istorice și de arhitectură, grădini zoologice și botanice, târguri și expoziții.

-livrări de proteze de orice fel și accesorii, cu excepția celor dentare.

-livrări de produse ortopedice.

-cazarea în camping și sector hotelier sau similar.

-livrarea următoarelor bunuri: toate sortimentele de pâine precum și o serie de specialități de panificație, făină albă de grâu, făină semialbă de grâu, făină neagră de grâu și făină de secară, grâu comun și meslin precum și secară.

c. cota de 5% aplicată asupra bazei de impozitare pentru livrarea locuințelor ca parte a politicii sociale, inclusiv a terenului pe care sunt construite. Prin locuință livrată ca parte a politicii sociale se înțelege[65]:

-livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, destinate a fi utilizate drept case de copii, centre de reabilitare, centre de recuperare pentru minorii cu handicap și cămine de bătrâni și pensionari.

-livrarea de locuințe care au o suprafață utilă maximum 120 mp, exclusiv anexe gospodărești, a căror valoare nu depășește 380.000 lei, exclusiv TVA, achiziționate de orice persoană necăsătorită sau familie.

-livrarea de clădiri, inclusiv a terenului pe care sunt construite, către primării în vederea atribuirii de către acestea, cu chirie subvenționată, unor persoane sau familii a căror situație economică nu le permite accesul la o locuință în proprietate sau închirierea unor locuințe în condițiile pieței.

d. cota recalculată se aplică, de regulă, pentru determinarea sumei TVA în cazul livrărilor de bunuri și prestărilor de servicii către populație fără a fi necesară emiterea facturii, iar prețul de vânzare cu amănuntul cuprinde și TVA. În această situație, pentru calculul TVA se folosește metoda sutei mărite astfel[66]:

-în situația cotei de 24% se folosește formula 24 x100/124.

-în situația cotei de 9% se folosește formula 9 x100/109.

Activitățile agenților economici sunt scutite de TVA dacă au o cifră de afaceri declarată organului fiscal de până la 65.000 Euro.

5.3.2.Evidența TVA – declarații și documente specifice

Aplicarea prevederilor legale necesită întocmirea următoarelor documente obligatorii pentru plătitorii de taxă pe valoarea adăugată:

Dispoziția de livrare, servește ca:

---

[65] Sălceanu A, CONTABILITATE FINANCIARĂ, Editura Economică, București 2011, pag.415

[66] Idem

- document pentru eliberarea din magazie a mărfurilor, produselor sau alte valori materiale destinate vânzării.

- document justificativ de scădere din gestiunea magaziei care face predarea.

- document de bază pentru întocmirea avizului de însoțire a mărfii sau facturii.

Chitanța este un act scris prin care se dovedește primirea unei sume de bani și reprezintă documentul cel mai des utilizat de către agenții economici.

Chitanța mai poate fi definită și ca un document având valoare contabilă, emis cu ocazia vânzărilor produselor sau prestării serviciilor cu plata în numerar. Chitanța trebuie să includă în preț și TVA-ul aferent.

Emiterea unei chitanțe justifică automat primirea unei sume de bani în numerar de către emitent. Chitanța reprezintă la fel ca și factura un document primar pe baza căruia se înregistrează o operațiune contabilă.

Avizul de însoțire a mărfii este documentul ce însoțește mărfurile pe timpul transportului, dacă factura de livrare este întocmită ulterior.

Avizul de însoțire a mărfii stă la baza întocmirii facturii și însoțește marfa pe tot parcursul transportului mărfii. Avizul de însoțire a mărfii se folosește și în cazul transferului valorilor materiale de la o gestiune la alta ale aceleiași firme aflate în zone diferite. Totodată reprezintă un document de primire în gestiunea clientului. Avizul de însoțire a mărfii poate fi definit și ca un document de încărcare, respectiv descărcare a gestiunii.

Documentul care consemnează faptul generator de TVA este **factura** care trebuie emis atât pentru livrări către terți cât și pentru avansurile încasate în legătură cu o livrare de bunuri sau o prestare de servicii.[67]

Factura trebuie să conțină în mod obligatoriu produsele vândute, respectiv serviciile prestate de către furnizor clientului pe numele căruia este emisă factura.

Factura trebuie să cuprindă următoarele informații:

- seria și numărul facturii;
- data emiterii facturii;
- numele, adresa și codul de înregistrare fiscală al persoanei care emite factura;
- numele, adresa și codul de înregistrare fiscală al beneficiarului de bunuri sau servicii;
- denumirea și cantitatea bunurilor livrate, denumirea serviciilor prestate;
- cota de TVA sau mențiunea scutit cu drept de deducere, scutit fără drept de deducere, neimpozabil sau neinclus în baza de impozitare, după caz;
- valoarea taxei pe valoarea adăugată pentru operațiuni taxabile.

[67] Mareș C.. – Contabilitate și Gestiune Fiscală, Suport de curs, 2012

Factura poate fi înlocuită temporar de o factură proforma pentru a evita anularea sau stornarea facturii în cazul neefectuării plății de către client.

Toate facturile privind livrările de bunuri și servicii, respectiv achizițiile vor fi introduse în Declarația 394, excepție făcând facturile emise către persoane neînregistrate în scopuri de TVA în România, facturile emise prin autofacturare desfășurate pe teritoriul României.

O factură emisă poate fi stornată sau anulată, după caz. În același timp o factură poate fi încasată parțial sau total. O factură poate fi încasată pe loc sau ulterior emiterii ei. În cazul în care furnizorul emite clientului o factură proforma, factura normală va fi emisă ulterior încasării facturii.

În cursul unei luni sunt prevăzute și documente pentru centralizarea operațiilor efectuate de agenții economici plătitori de TVA și anume:

Jurnalul pentru vânzări care servește ca:

- registru jurnal auxiliar pentru înregistrarea vânzărilor de valori materiale sau a prestărilor de servicii.
- document de stabilire lunară a taxei pe valoarea adăugată colectată.
- document de control al unor operații înregistrate în contabilitate.

Jurnalul pentru vânzări se întocmește într-un singur exemplar în care se înregistrează zilnic elementele necesare determinării corecte a taxei pe valoarea adăugată colectată datorată. Se completează pe baza documentelor contabile (facturi sau documente doveditoare) privind vânzările de valori materiale și prestările de servicii.

Unitățile scutite de obligația emiterii unei facturi sunt obligate să utilizeze documentul "Borderoul de vânzare/încasare". El servește ca document de centralizare zilnică a vânzărilor/încasărilor realizate de unitate, precum și la înregistrarea acestora în jurnalul pentru vânzări și stabilirea taxei pe valoarea adăugată colectată. Se întocmește de compartimentul financiar-contabil pe baza: monetarelor sau borderourilor de vânzare, notelor de plată, borderourilor de decontare a prestațiilor, centralizatorul vânzărilor cu plată în rate, întocmite de fiecare unitate.

Jurnalul pentru cumpărări – servește ca :

- registru jurnal auxiliar pentru înregistrarea cumpărărilor de valori materiale sau a prestărilor de servicii.
- document de stabilire lunară a taxei pe valoarea adăugată.
- document de control al unor operații înregistrate în contabilitate.

Baza de înregistrare o reprezintă documentele privind cumpărările de valori materiale sau prestări servicii.

Jurnalul pentru cumpărări se întocmeşte într-un singur exemplar, în care se înregistrează zilnic elementele necesare stabilirii corecte a taxei pe valoarea adăugată deductibilă.

Decontul pentru TVA - Formularul 300 reprezintă documentul care trebuie depus lunar sau trimestrial la organul fiscal, până la data de 25 a lunii următoare. În decontul TVA este evidenţiată suma impozabilă şi taxa exigibilă.

Agenţii economici plătitori de TVA sunt obligaţi să depună deconturi în fiecare lună sau trimestru, indiferent dacă au realizat sau nu operaţiuni ori dacă suma de plată sau de rambursat este zero.

Dreptul de deducere a taxei pe valoarea adăugată înscrisă în documentul pentru cumpărări se determină în funcţie de data facturării, a chitanţei fiscale sau a altui document legal înlocuitor, dacă acestea s-au primit până la data întocmirii decontului TVA. Documentele primite după data întocmirii decontului aferent lunii în care bunurile au fost recepţionate se includ în deconturile întocmite pentru lunile următoare.

Necuprinderea sumelor în baza de impozitare la furnizorii sau prestatorii de servicii atrage pierderea dreptului de deducere la beneficiar. În acest caz, beneficiarilor le revin următoarele obligaţii:

- să înregistreze în "Jurnalul pentru cumpărări" valoarea facturilor şi TVA, corelate cu reducerile acordate de furnizor şi respectiv cu influenţele rezultate din refuzurile făcute;
- să solicite şi să urmărească primirea de la furnizor a facturilor corectate.

392A Declaraţie informativă privind livrările de bunuri şi prestările de servicii efectuate (persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA a căror cifră de afaceri, efectiv realizată la finele anului calendaristic, este inferioară sumei de 65.000 de euro, calculată în echivalent lei)

392B Declaraţie informativă privind livrările de bunuri şi prestările de servicii efectuate (persoanele impozabile neînregistrate în scopuri de TVA a căror cifră de afaceri realizată la finele anului calendaristic, este inferioară sumei de 65.000 de euro, calculată în echivalent lei)

390 VIES Declaraţie recapitulativă privind livrările/ achiziţiile/ prestările intracomunitare de bunuri . Se depune lunar de către persoanele înregistrate în scopuri de TVA care au efectuat livrări, achiziţii sau prestări de servicii în ţările membre ale Uniunii Europene, sau în cadrul unei operaţiuni triunghiulare, astfel cum sunt definite în titlul VI din Codul fiscal.

394 Declaraţie informativă privind livrările/prestările şi achiziţiile efectuate pe teritoriul naţional . Persoanele impozabile înregistrate în scopuri de

TVA în România sunt obligate să declare toate livrările de bunuri, prestările de servicii şi achiziţiile de bunuri şi servicii realizate, pe teritoriul României, către/de la alte persoane impozabile înregistrate în scopuri de TVA în România. Declaraţia 394 se depune la organul fiscal competent până în data de 25 inclusiv a lunii următoare încheierii perioadei de raportare (care este perioada fiscală declarată pentru depunerea decontului de taxă pe valoarea adăugată - formularul 300).

092 Declaraţie de menţiuni privind schimbarea perioadei fiscale pentru persoanele impozabile înregistrate în scopuri de TVA care utilizează trimestrul calendaristic ca perioadă fiscală şi care efectuează o achiziţie intracomunitară taxabilă în România - maximum 5 zile lucrătoare de la finele lunii în care intervine exigibilitatea achiziţiei intracomunitare.

094 Declaraţie privind cifra de afaceri în cazul persoanelor impozabile pentru care perioada fiscală este trimestrul calendaristic şi care nu au efectuat achiziţii intracomunitare de bunuri în anul precedent - până la data de 25 ianuarie.

096 Declaratie de mentiuni privind anularea inregistrarii in scopuri de TVA in cazul persoanelor impozabile, inregistrate in scopuri de TVA conform art. 153 din Codul fiscal, care in cursul unui an calendaristic nu depasesc plafonul de scutire prevazut la art. 152 din Codul fiscal.

5.3.3. Prezentarea conturilor utilizate pentru înregistrarea TVA

Înregistrarea operaţiilor privind TVA se realizează cu ajutorul contului sintetic de gradul I "442 - Taxa pe valoarea adăugată"[68].

Evidenţa distinctă a TVA este realizată cu următoarele conturi sintetice de gradul I :

4423 - TVA de plată
4424 - TVA de recuperat
4426 - TVA deductibilă
4427 - TVA colectată
4428 - TVA neexigibilă

Baza impozabilă cuprinde livrări de bunuri sau prestări servicii ca sumă totală a preţului negociat între vânzător şi cumpărător în contrapartidă cu livrările de bunuri sau prestările de servicii. Se includ şi toate cheltuielile, taxele de orice natură, în afara TVA.

Baza impozabilă = Preţ net total, fără TVA

[68] Planul de Conturi General, conform anexei la OMFP 3055/2009

TVA deductibilă: Suma TVA facturată de furnizori odată cu orice cumpărări realizate de către o entitate economică. În funcție de cota TVA, aceasta se aplică unei baze, numită bază impozabilă:

TVA deductibilă = baza impozabilă □ cota TVA

TVA colectată: Suma TVA facturată clienților depinde de aplicarea cotei procentuale a TVA asupra bazei impozabile:

TVA colectată = baza impozabilă □ cota TVA

În practică, la sfârșitul perioadei fiscale există două situații care pot fi sintetizate, astfel[69]:

a. Dacă total TVA deductibilă > total TVA colectată => TVA de recuperat.

Valoarea TVA aferentă se va calcula astfel:

TVA de recuperat = TVA deductibilă – TVA colectată

Contul 4424 " TVA de recuperat" se va închide astfel:

- *Prin compensarea valorii, în perioada fiscală următoare,*
- *Fie prin încasarea sumei de la bugetul de stat, pe baza cererii de rambursare depusa de platitor la organul fiscal competent în cazul în care suma de rambursat depaseste valoarea de 5000lei.*

b. Dacă total TVA deductibilă < total TVA colectată => TVA de plată .

Valoarea TVA aferentă se va calcula astfel:

TVA de plată = TVA colectată – TVA deductibilă

Contul 4423 " TVA de plată" se va închide în perioada fiscală următoare prin plata obligației rezultate către bugetul de stat.

Exemplu:

SC. „X„ SA recepționează pe baza facturii fiscale numărul 5 din 15 martie materii prime în valoare de 1000000, TVA-ul aferent 24%

- prin înregistrarea facturii nr. 5 creşte stocul de materii prime din întreprindere cu 1000000 lei şi creşte datoria întreprinderii față de furnizori pentru plata materiilor prime 1000000+ TVA aferentă acestora potrivit legii

%	=401 „Furnizori„	1240000
301		1000000
4426		240000

Intreprinderea înregistrează o vânzare de produse finite existente în stoc la prețul de vânzare de 3000000 lei pe baza Ff. Nr. 8 / 15 martie cu TVA aplicat de 24%.

---

[69] Sălceanu A.- Caiet de lucrări practice la Contabilitate Financiară, Editura Universității Petrol-Gaze din Ploiești, 2009.

-operația de vânzare din unitate presupune înregistrarea unei creanțe (a unui drept) a întreprinderii asupra clienților cărora li s-au expediat bunurile respective.

-vânzarea se înregistrează în contabilitate ca un venit din vânzarea bunurilor . Faptul că potrivit legii asupra Pv. se aplică un procent de 24 % va determina în contabilitate o creștere a creanței întreprinderii față de clienți și cu această valoare (TVA-ul)

„Clienți	„411 = %		3720000
	701		3000000
	4427		720000

Potrivit legii contabilității contul 4426 și 4427 obligatoriu se închid la sfârșitul fiecărei luni prin regularizarea TVA-ului în vederea plății către bugetul statului a eventualelor diferențe care pot exista între TVA-ul încasat (mai mare) și TVA-ul plătit(mai mic).

Sau recuperarea de la bugetul statului a TVA-ului respectiv recuperarea diferențelor care există între TVA-ul încasat (mai mic) și TVA-ul plătit (mai mare).

În cazul de față 4426<4427

240000<720000

în cazul de față 4423 va înregistra datoria întreprinderii față de bugetul statului pentru plata diferenței de TVA.

„TVA colectat„	4427= %		720000
	4426		240000
	4423		480000

Obligatoriu contul 4423 se închide la sfârșitul fiecărei luni prin plata către bugetul statuluia TVA-ului datorat.

„TVAde plată„ 4423 = 512 „Cont curent la bancă „ 480000

D	4426	C
240.000		
		240000

D	4427	C
720000		
		720000

D	4423	C
480000		
		480000

În cazul în care TVA-ul plătit furnizorilor pe baza facturii primite de la aceștia, este mai mare decât TVA-ul încasat de la clienții cărora li s-a emis factura, diferența va fi reflectată în contul 4424 „TVA de recuperat„

Exemplu:

Se recepționează cu Ff. Nr. 4/15 martie, combustibil în valoare de 3.000.000, TVA aferent 24% aplicat contravalorii combustibilului.

% =	401 „Furnizori		3720000
302			3000000
4426			720000

Se executã lucrări clienților cu factura numărul 9/16 martie, facturã a cărei valoare este de 2.000.000, TVA 24%.

-creşte creanța întreprinderii față de clienți cu 2.480.000 reprezentând valoarea lucrărilor executate.

2480000 „Clienți„ 411 =	%		2480000
	704		2000000
	4427		480000

4426>4427 =>4424

% =	4426 „TVAdeductibilã„		720000
	4427		480000
	4424		240000

Exemplu:

S.C „X„ SA. recepționează pe baza Ff. Nr. 7 /20 martie, emisã de SC.„Y„ SA. următoarele :

100 kg. Fãinã - 20 000 lei/kg
50 kg zahar - 30 000 lei/kg
10 stictle esență de rom - 20 000 lei/sticla
50 l motorinã - 30 000 lei/l

TVA înscris în facturã 24% aplicat valorii bunurilor intrate.

-prin recepționarea conform facturii fiscale creşte stocul de materii prime, matreiale auxiliare,combustibil, în valoare de 5.200.000, concomitent cu creşterea datoriei față de furnizori.

-se modificã următoarele conturi :301 A+D
3021 A+D
3022 A+D
4426 A+D
401 A+D

% = 401 „Furnizori„		6 .188. 000
301		3 .500. 000
3021		200 .000
3022		1.500. 000
1.248. 000		

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Exemplu:

Se vând produse finite pe baza Ff. Nr. 104 la preț de vânzare de 10. 000 lei.

-vânzarea la preț de vânzare cu TVA-ul aferent-crește creanța față de clienți cu 12.400 lei.

11 900 000 „Clienti„ 411 =	%		12 400
	701		10 000
	4427		2 400

5.4. CONTURILE UTILIZATE PENTRU EVIDENȚIEREA DATORIILOR ȘI DREPTURILOR SALARIALE

Cuvântul "salariu" provine din cuvântul din latină "salarium" și reprezintă suma de bani pe care o primeau soldații pentru cumpărarea sării necesare alimentației lor[70].

Salariul reprezintă de fapt prețul forței de muncă.Definiția reală a salariului o regăsim însă în Codul Muncii,în Legea nr.53/2003,după cum urmează:"salariul reprezintă contraprestația muncii depuse de un salariat în baza contractului individual de muncă."[71]

Astfel, salariul reprezintă contravaloarea în bani sau în natură a unei activități desfășurate în baza unui contract de muncă.

Salariul se stabilește în urma negocierii între cel care are nevoie de factorul muncii si posesorul muncii, în vederea respectării raportului cerere-ofertă.

Contractul individual de muncă este contractul în temeiul căruia o persoană fizică, denumită salariat, se obligă să presteze munca pentru și sub autoritatea unui angajator, persoană fizică sau juridică, în schimbul unei remunerații denumite **salariu.**[72]

Sistemul de salarizare, pe a cărui bază se determină salariile angajaților, se stabilește prin lege sau prin alte acte normative, în conformitate cu forma juridică de organizare a unității, cu modul de finanțare și cu caracterul activității acesteia.[73]

---

[70] F. Paşa "Politicile privind veniturile şi salariile", Raporturi de muncă nr 11 (Noiembrie) 2013;

[71] Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, publicată în Monitorul Oficial nr.72/05.02.2003, cu modificările şi completările ulterioare, în Monitorul Oficial nr.345 din 18 mai 2011, art 159.

[72] Idem, art 10.

[73] Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, publicată în Monitorul Oficial nr.72/05.02.2003, cu modificările şi completările ulterioare, în Monitorul Oficial nr.345 din 18 mai 2011, art 135.

5.4.1. Sfera de cuprindere a salariului

Conform Legii nr 53/2003, privind Codul muncii,art 155, salariul cuprinde:

- Salariul de bază – reprezintă un venit care, teoretic, se calculează în funcție de salariul minim real, dar care, practic, rezultă din înmulțirea salariului orar negociat cu numărul de ore lucrate într-o lună;
- Salariul brut – reprezintă suma dintre salariul de bază şi toate adaosurile salariale;
- Salariul net – rezultatul diferenței dintre salariul brut şi reținerile obligatorii conforme legislație în vigoare;
- Salariul colectiv – acesta este acordat tuturor angajaților întreprinderii ca participare la beneficiile acesteia;
- Salariul minim garantat – reprezintă salariul stabilit conform legii care ofera angajaților din categorii defavorizate un venit care să le asigure minimul de subzistență.

5.4.2.Elementele care formează salariul brut

Salariul brut cuprinde următoarele elemente:

a) Salariul de încadrare – se calculează pentru fiecare salariat în parte ,în urma negocierilor colective sau individuale, purtate între angajator şi angajat având în vedere urmatoarele aspecte:

- Calificarea;
- Competența profesională;
- Importanța postului;
- Timpul lucrat;
- Condițiile efective de lucru;[74]

b) Adaosurile de salariu cuprind premiile acordate din fondul destinat pentru premiere,dar şi primele de vacanță şi de sarbători,etc.

c) Sporurile de salariu reprezintă sume de bani acordate în plus la salariu pentru :

- Spor de vechime – calculat in cote procentuale aplicat salariului de încadrare începând cu 5% (pentru trei ani de vechime) şi ajungând până la 25% (pentru o vechime de peste 20 de ani);
- Spor pentru condiții deosebite de muncă (mediu toxic,lucru la înalțime,stres,etc.);

[74] B.M. Străoanu, Şi salariile se contabilizează...Află cum!, Editura Pro Universitaria,2012;

- Spor pentru lucru de noapte – calculat prin aplicarea procentului de 15% asupra salariului de încadrare;

- Spor pentru ore suplimentare – calculat prin aplicarea procentului de 75% asupra salariului de încadrare;

- Spor pentru lucrul in week-end sau de sarbători legale –calculat prin aplicarea procentului de 100% asupra salariului de încadrare;

- Spor pentru lucrul pe şantier;

d) Indexările se acorda angajaţiilor pentru a compensa creşterea preţurilor. Pentru aceasta,salariul de încadrare se înmulţeşte cu anumite procente stabilite prin hotărâri de guvern,în funcţie de indicele de creştere al preţurilor.[75]

e) Indemnizaţia pentru concediul de odihnă;

Valoarea indemnizaţiilor nu poate fi mai mică decât salariul de bază, indemnizaţiile şi sporurile cu caracter permanent cuvenite pentru perioada respectivă prevăzută în contractul individual de muncă.

Durata minimă a concediului de odihnă anual este de 21 de zile lucrătoare,iar durata efectivă a concediului de odihnă este stabilită prin contractul colectiv de muncă şi este prevăzută în contractul individual de muncă;se acordă proporţional cu activitatea prestată într-un an calendaristic.

Concediul de odihnă se efectuează în fiecare an.Prin excepţie,efectuarea concediului de odihnă în anul următor este permisă numai în cazuri excepţionale prevăzute de lege sau în cazurile prevăzute în contractul colectiv de muncă.

Angajatorul este obligat să acorde concediul de odihnă până la sfârşitul anului următor tuturor salariaţilor care într-un an calendaristic nu a efectuat integral concediul de odihnă la care aveau dreptul.[76]

f) Indemnizaţiile pentru incapacitate temporară de muncă sunt suportate de unitate din fondul de salarii şi din bugetul asigurărilor sociale de sănătate,conform prevederilor legale.[77]

g)Avantajele în natură se referă la bunuri şi servicii acordate salariaţilor în vederea stimulării acestora,sub forma:

- Transportului gratuit la locul de muncă;
- Acordarea unei mese pe zi la cantină sau a tichetelor de masă;
- Acordarea temporară a unei locuinţe de serviciu;[78]

---

[75] M.Ristea, C.G.Dumitru, Contabilitatea societăţilor comerciale, Editura Universitară, 2009.

[76] A. Sălceanu, Contabilitate Financiară în conformitate cu reglementarile contabile româneşti şi directivele europene– Teorie, teste de autoevaluare, teste grilă, probleme, Editura Economică,2011,pg 358-382

[77] idem

[78] ibidem

Angajaţii unei întreprinderi primesc salariul de bază împreună cu adaosurile, sporurile, primele, etc., toate acestea alcătuind fondul brut de salarii, reprezentând pentru întreprindere o cheltuială. Unele întreprinderi acordă salariaţilor plata integrală a salariului la o dată stabilită, pe când unele acordă avansul chenzinal (chenzina întâi) reprezentând 40% din salariul de încadrare. În prima decadă a lunii următoare, se acordă şi restul de plată sau chenzina a doua.Acesta reprezintă suma ramasă salariatului după ce din salariul brut se scad reţinerile.

Potrivit reglementărilor stipulate în HG.871/2013 privind salariul de bază minim brut pe ţară, începând cu **1 Ianuarie 2014**,salariul de bază minim garantat,este de **850 lei** lunar,iar durata de lucru lunară este de 168 de ore,reprezentând **5,059lei/oră.**

Începând cu **1 Iulie 2014**,salariul de bază minim garantat va fii de **900 lei** lunar pentru un program complet de lucru de 168 de ore în medie,reprezentând **5,357 lei/oră.**[79]

Conform datelor publicate în Institutul naţional de Statistică,în luna Decembrie 2013,câştigul salarial mediu nominal brut a fost de 2.430 lei,cu 6.7% mai mare decât în luna Noiembrie 2013,iar câştigul salarial mediu nominal net a fost de 1.760 lei,în creştere faţă de luna precedentă cu 110 lei(6,7%).[80]

5.4.3. Obligaţiile entităţii patrimoniale

Salariile reprezintă pentru întreprindere o datorie socială (conform contractului de muncă semnat de ambele părţi - angajat şi angajator).

Potrivit reglementarilor orice societate care are angajaţi este obligată să înregistreze şi alte datorii sociale aferente fondurilor sociale, faţă de bugetul statului a asigurarilor sociale, etc.

Obligaţiile unităţii economice se referă la:

a) drepturile băneşti cuvenite salariaţilor pentru munca prestată, care se calculează individual pentru fiecare salariat în parte în funcţie de calitatea şi cantitatea muncii prestate.

b) contribuţia angajatorului la bugetul asigurărilor sociale de stat (CAS), a cărei valoare se calculează prin aplicarea unui procent asupra salariului brut realizat de salariaţii cu contract individual de muncă.

Conform Legii nr.19/2000, cu modificările şi completările ulterioare, procentele care se aplică începând cu data de 1 ianuarie 2009, sunt următoarele:

---

[79] HG nr.871/2013 privind salariul de bază minim brut pe ţară garantat în plată pe 2014, art 1.

[80] Evoluţia câştigului salarial, Revista periodică *"Raporturi de muncă"* nr 8 din 26 Februarie 2014.

- 31,30% – pentru condiții normale de muncă;
- 36,30% – pentru condiții deosebite de muncă;
- 41,30% – pentru condiții speciale de muncă;

Plata sumelor cuvenite bugetului de stat se efectuează lunar, până la data de 25 a lunii următoare, fără a depăşii termenul legal. Din aceste cote se scade cota de 10,50%, reținută fiecărui salariat în parte. Astfel, suma efectivă datorată Bugetului de stat de către entitate este:

- 31,30% – 10,50% =20,80%;
- 36,30% – 10,50% =25,80%;
- 41,30% – 10,50% =30,80%;18

c) contribuția angajatorului pentru plata ajutorului de şomaj, a cărei valoare se calculează, prin aplicarea cotei de 0,5% asupra fondului salariilor brute, realizate lunar, la care se adaugă sumele pentru incapacitate temporară de muncă.

Plata drepturilor băneşti se realizeată lunar pană la data de 25, inclusiv, a lunii următoare.

d) contribuția angajatorului la fondul pentru asigurări sociale de sănătate (CASS) cărei valoare se calculează prin aplicarea procentului de 5,2% asupra salariului brut, conform legislației în vigoare.

e) contribuția angajatorului la fondul pentru accidente de muncă şi boli profesionale, a cărei valoare se calculează prin aplicarea unei cote procentuale prevăzute in legislație cuprinse între 0,15-0,85%, aplicată fondurilor de salarii brute, în funcție de clasa de risc la care se încadrează activitatea entității.

f) contribuția pentru concedii şi indemnizații de asigurări sociale de sănătate, care se calculează prin aplicarea cotei de 0,85% asupra venitului salarial brut al salariaților.

g) contribuția la fondul de garantare a creanțelor salariale, a cărei valoare se calculează pin aplicarea unui procent de 0,25% asupra salariilor brute.

5.4.4. Obligațiile salariațiilor

Acestea se rețin din câştigul brut lunar al fiecărui salariat care face parte din întreprinderea respectivă. Reținerile se referă la :

- Obligații față de bugetul de stat - impozitul pe veniturile din salarii precum si contribuțiile sale aferente;
- Obligații bazate pe documente semnate de angajați reprezentate de: rate mărfuri, popriri, chirii, rate, credite, taxe, pensie alimentară, etc.)

BCU "ASM/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Obligațiile față de Bugetul de Stat sunt următoarele:

- **Impozitul pe venitul din salarii** – se calculează prin aplicarea procentului de 16% asupra venitului net impozabil fiecărui salarial;
- **Contibuția individuală la bugetul asigurărilor sociale de stat** – se calculează prin aplicarea cotei de 10,5% asupra salariului individual brut;
- **Contribuția individuală la fondul de șomaj** – calculată prin aplicarea procentului de 0,5% asupra salariului de bază al angajatului;
- **Contribuția individuală la bugetul asigurărilor sociale de sănătate** – calculată prin aplicarea unei cote de 5,5% asupra salariului brut;

5.4.5. Decontari privind salariile și conturile folosite

Contabilitatea decontărilor cu personalul are ca obiect:

-Înregistrarea pe seama conturilor de cheltuieli a salariilor și a altor drepturi cuvenite personalului angajat;

- Decontarea obligațiilor față de personal;[81]

GRUPA 42 "PERSONAL ȘI CONTURI ASIMILATE"

Din grupa 42 "Personal și conturi asimilate" fac parte:

Contul 421 "Personal - salarii datorate"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor cu personalul pentru drepturile salariale cuvenite acestuia în bani sau în natură, inclusiv a sporurilor, adaosurilor, premiilor din fondul de salarii etc.

Contul 421 "Personal - salarii datorate" este un cont de pasiv.

Soldul creditor al contului reprezintă datoriile angajatorului fata de toti angajatii sai.

Datoria privind salariile se înregistrează ca o cheltuială din activitatea curentă, de exploatare, cheltuieli privind consumul de munca vie(cheltuielile reprezentand consumul de munca vie care se inregistreaza si in contabilitatea de gestiune in vederea determinarii costurilor de productie,a lucrarilor executate si serviciilor prestate).

Contul 423 "Personal - ajutoare materiale datorate"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența ajutoarelor de boală pentru incapacitate temporară de muncă, a celor pentru îngrijirea copilului, a ajutoarelor de deces și a altor ajutoare acordate.

---

[81] Alexandru Sălceanu, Contabilitate Financiară în conformitate cu reglementarile contabile românești și directivele europene– Teorie, teste de autoevaluare, teste grilă, probleme, Editura Economică,2011, pg 358-382

Contul 423 "Personal - ajutoare materiale datorate" este un cont de pasiv.

Soldul creditor al contului reprezintă ajutoare materiale datorate.

Contul 424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit". Cu ajutorul acestui cont se ține evidența primelor acordate personalului din profitul realizat, potrivit prevederilor legale, reprezentând participarea acestora la profit.

Contul 424 "Prime reprezentând participarea personalului la profit" este un cont de pasiv.

Soldul creditor al contului reprezintă primele acordate din profit, datorate.

Contul 425 "Avansuri acordate personalului"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența avansurilor acordate personalului.

Contul 425 "Avansuri acordate personalului" este un cont de activ.

Soldul debitor al contului reprezintă avansurile acordate.

Contul 426 "Drepturi de personal neridicate"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența drepturilor de personal neridicate în termenul legal.

Contul 426 "Drepturi de personal neridicate" este un cont de pasiv.

Soldul creditor al contului reprezintă drepturi de personal neridicate.

Contul 427 "Reținere din salarii datorate terților"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența reținerilor și popririlor din salarii, datorate terților.

Contul 427 "Reținere din salarii datorate terților" este un cont de pasiv.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele reținute, datorate terților.

Contul 428 "Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența altor datorii și creanțe în legătură cu personalul.

Contul 428 "Alte datorii și creanțe în legătură cu personalul" este un cont bifuncțional.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele cuvenite personalului, iar soldul debitor,sumele datorate de personal.

Deasemeni, se înregistrează pe seama conturilor de cheltuieli, contribuțiile entității, rezultate din plata salariilor, la bugetele asigurări și protecție socială și achitarea acestora pe destinații, la termenele prevăzute de lege.

GRUPA 43 "ASIGURĂRI SOCIALE, PROTECȚIA SOCIALĂ ȘI CONTURI ASIMILATE"

Din grupa 43 "Asigurări sociale, protecția socială și conturi asimilate" fac parte:

Contul 431 "Asigurări sociale"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor privind contribuția angajatorului și a personalului la asigurările sociale și a contribuției pentru asigurările sociale de sănătate[82].

Contul 431 "Asigurări sociale" este un cont de pasiv.

Soldul creditor al contului reprezintă sumele datorate asigurărilor sociale.

Contul 437 "Ajutor de șomaj"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența decontărilor privind ajutorul de șomaj, datorat de angajator, precum și de personal, potrivit legii.

Contul 437 "Ajutor de șomaj" este un cont de pasiv.

Soldul creditor al contului reprezintă ajutorul de șomaj datorat.

Contul 438 "Alte datorii și creanțe sociale"

Cu ajutorul acestui cont se ține evidența contribuției unității la schemele de pensii facultative și la primele de asigurare voluntară de sănătate, a datoriilor de achitat sau a creanțelor de încasat în contul asigurărilor sociale, precum și a plății acestora.

Contul 438 "Alte datorii și creanțe sociale" este un cont bifuncțional.

Soldul creditor al contului reprezintă contribuția unității la schemele de pensii facultative și la primele de asigurare voluntară de sănătate, precum și sumele datorate bugetului asigurărilor sociale, iar soldul debitor, sumele ce urmează a se încasa de la bugetul asigurărilor sociale[83].

5.4.6. Determinarea drepturilor salariale

Pentru a calcula drepturile salariale aferente fiecărui salariat trecuie parcurse mai multe etape:

o Se calculează **venitul (salariul) brut:**

Venitul brut =salariul de încadrare + sporuri, prime, indemnizații etc

---

[82] Revista Impozite si taxe,nr 11 și 12 (Noiembrie- Decembrie), 2013, pg 42-47

[83] OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementărilor contabile conforme cu Directivele Europene publicat în Monitorul Oficial Partea I, nr. 766 si 766 bis din 10 Noiembrie 2009;

o Se calculează **salariul net:**

Salariul net = salariul brut – CAS, CASS, FȘ

o Se calculează **venitul impozabil:**

Venitul impozabil = salariul net – deduceri personale[84]

acordă persoanelor fizice care au un venit lunar brut de până la 1.000 lei inclusiv,astfel:

- Pentru contribuabilii care nu au persoane în întreținere – 250 lei;
- Pentru contribuabilii care au o persoană în întreținere – 350 lei;
- Pentru contribuabilii care au două persoane în întreținere – 450 lei;
- Pentru contribuabilii care au trei persoane în întreținere – 550 lei;
- Pentru contribuabilii care au patru sau mai multe persoane în întreținere - 650 lei;

Pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare cuprinse între 1000,01 şi 3000 lei,inclusiv,deducerile personale sunt degresive față de cele de mai sus şi se stabilesc prin Ordinul Finanțelor Publice.

Pentru contribuabilii care realizează venituri brute lunare din salarii de peste 3000 lei nu se acordă deducere personală.[85]

Persoanele aflate în întreținere pot fi soțul, soția,copiii sau alte rude până la gradul al II-lea inclusiv, ale căror venituri impozabile şi neimpozabile nu depăşesc 250 lei lunar[86].

o Se calculează **impozitul pe venitul din salarii:**

Impozitul pe venitul din salarii = 16% x venitul impozabil

o Se calculează **total reținere:**

TOTAL REȚINERI = CAS + FS + CASS + IMPOZIT PE SALARII +AVANSUL +RATE MARFURI + DEBITE;

o Se calculează **restul de plată:**

Rest de plată = venit (salariu) brut – total reținere;

---

[84] Revista Gestiunea şi Contabilitatea Firmei, nr 11 (Noiembrie) 2013, pg 44.
[85] Legea 571 din 22 Decembrie 2003 privind Codul Fiscal, art 56
[86] Idem

5.4.7. Venitul din salarii

"Sunt considerate venituri din salarii toate veniturile în bani şi/sau în natură obţinute de o persoană fizică ce desfăşoară o activitate în baza unui contract individual de muncă, sau a unui statut special prevăzut de lege, indiferent de perioada la care se referă, de denumirea veniturilor ori de forma sub care ele se acordă,i nclusiv indemnizaţiile pentru incapacitate temporară de muncă."[87]

Contabilitatea decontărilor privind impozitul pe veniturile de natura salariilor se realizează cu ajutorul contului 444 " Impozitul pe venituri de natura salariilor". Cu ajutorul acestui cont se ţine evidenţa decontărilor cu Bugetul Statului privind impozitul pe veniturile din salarii şi alte drepturi datorate Bugetului de Stat.

Contul 444 " Impozitul pe venituri de natura salariilor" este un cont de pasiv.

Soldul contului reprezintă sumele datorate bugetului.

Impozitul pe salarii se calculează şi se plăteşte de către entitate până la data de 25 inclusiv a lunii următoare celei pentru care se plătesc aceste venituri.

Informaţiile referitoare la calculul impozitului pe veniturile din salarii se cuprind în fişele fiscale.Plătitorul de venituri are obligaţia să completeze aceste formulare pe întrega durată de efectuare a plăţii salariilor, să le păstreze pe întrega durată a angajării şi să transmit organului fiscal competent o copie, pentru fiecare an, până în ultima zi a lunii Februarie, a anului curent, pentru anul fiscal expirat[88].

5.4.8. Documente specifice evidenţierii cheltuielilor salariale

Documentele pe baza cărora se înregistrează salariile sunt:

- Fişe de pontaj;
- Condica de prezenţă;
- Foaia colectivă de pontaj;
- Situaţia prezenţei şi a absenţelor;
- Stat de salarii pentru angajaţi;
- Listă de avans chenzinal;
- Listă de indemnizaţii de concediu;
- Fişă de evidenţă a salariilor[89]

Statul de salarii este documentul justificativ în care se determină drepturile salariale cuvenite salariaţilor pentru munca prestată, formate din salariile de

[87] Legea 571 din 22 Decembrie 2003 privind Codul Fiscal, art 57;
[88] B.M.Străoanu, "Şi salariile se contabilizează...Află cum!" , Editura Pro Universitaria,2012;
[89] A.M.Ţegledi , *"Contabilitate financiara "* Partea II, Editura Universităţii din Ploieşti,2005.

încadrare, sporurile de vechime, sporurile de condiții deosebite de muncă, sporurile de noapte etc.

Se întocmește în două exemplare, lunar, pe secții, ateliere, servicii, etc. de compartimentul care are această atribuție, pe baza documentelor de evidență a muncii, a documentelor privind reținerile legale, listelor de avans chenzinal, certificatelor medicale etc.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil separat de celelalte acte justificative (exemplarul 1) și la compartimentul care a întocmit statele de salarii (exemplarul 2).

Lista de avans chenzinal servește ca document pentru calculul drepturilor bănești cuvenite salariaților ca avansuri chenzinale.

Se întocmește lunar în două exemplare de către compartimentul care are această atribuție, pe baza documentelor de evidență a muncii, a timpului efectiv lucrat, a certificatelor medicale, etc.

Se arhivează la compartimentul financiar-contabil ca anexă la exemplarul 2 al registrului de casă (exemplarul 1) și la compartimentul care a întocmit lista de avans chenzinal (exemplarul 2).

APLICAȚII

La data de 31.01.2014 se înregistrează în contabilitate statul de salarii în sumă de 8.502 lei:

641	=	421	8.502
Cheltuieli cu salariile personalului		Personal salarii datorate	

Se înregistrează reținerile din salariile angajaților:

421	=	43121	893
Personal salarii datorate		CAS datorată de personal	

421	=	4314	471
Personal salarii datorate		Contribuția personalului pentru asigurările sociale de sănătate	

421	=	4372	42
Personal salarii datorate		Contribuția personalului la fondul de șomaj	

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

421	=	444		553
Personal salarii datorate		Impozitul pe veniturile de natura salariilor		

6451	=	4311		34
Cheltuieli privind contribuția unității la fondul pentru asigurări accidente de muncă		Contribuția unității la fondul pentru asigurări accidente de muncă		

6452	=	4371		43
Cheltuieli privind contribuția unității la fondul de șomaj		Contribuția unității la fondul de șomaj		

6452	=	447		21
Cheltuieli privind contribuția unității la fondul de garantare creanțe salariale		Fond garantare creanțe		

6453	=	4313		442
Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale de sănătate		Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate		

6451	=	4311		1.768
Cheltuieli privind contribuția unității la asigurările sociale		Contribuția unității la asigurările sociale		

6451	=	4311		72
Cheltuieli privind contribuția unității pentru concedii și indemnizații		Contribuția unității la asigurările sociale		

Se înregistrează plata diurnei către salariații detașați în străinătate, conform dispoziției de plată :

625	=	53141		32.181,96
Cheltuieli cu deplasări, detașări și transferuri		Casa în euro		

- plata salariilor conform statului de plată din data de 30.01.2013:

421	=	5311	776
Personal – salarii datorate		Casa în lei	

421	=	5311	8.796
Personal – salarii datorate		Casa în lei	

421	=	5311	3.180
Personal – salarii datorate		Casa în lei	

421	=	5311	1.590
Personal – salarii datorate		Casa în lei	

Se înregistrează plata datoriilor către bugetul de stat privind contribuțiile la asigurările sociale atât ale angajaților cât și a angajatorului:

- achitarea impozitului pe salarii conform Chitanței nr. 7065113 din data de 30.01.2013 în sumă de 1.303 lei:

444	=	5311	1.303
Impozitul pe veniturile de natura salariilor		Casa în lei	

- Plată către fondul de garantare, conform Chitanței nr. 7065113 din data de 30.01.2013 în sumă de 47 lei:

4474	=	5311	47
Fond garantare creanțe		Casa în lei	

- Plata către Fondul accidente de muncă și boli profesionale conform Chitanței nr. 7065113 din data de 30.01.2013 în sumă de 56 lei:

4472	=	5311	56
Fondul accidente de muncă și boli profesionale		Casa în lei	

- Plata contribuției unității la asigurările sociale conform Chitanței nr. 7065113 din data de 30.01.2013 în sumă de 3.902 lei:

4311	=	5311	3.902
Contribuția unității la asigurările sociale		Casa în lei	

BCU IASI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- Plata contribuției la fondul de şomaj datorată de personal conform Chitanței nr. 7065113 din data de 30.01.2013 în sumă de 98 lei:

4372	=	5311	98
Contribuția la fondul de şomaj datorată de personal		Casa în lei	

- Plata contribuției personalului la asigurările sociale conform Chitanței nr. 7065113 din data de 30.01.2013 în sumă de 1.977 lei:

43121	=	5311	1.977
Contribuția personalului la asigurările sociale		Casa în lei	

- Plata contribuției unității la asigurările sociale de sănătate conform Chitanței nr. 7065113 din data de 30.01.2013 în sumă de 976 lei:

4313	=	5311	976
Contribuția unității la asigurările sociale de sănătate		Casa în lei	

- Plata contribuției personalului la asigurările sociale de sănătate conform Chitanței nr. 7065113 din data de 30.01.2013 în sumă de 1.041 lei:

4314	=	5311	1.041
Contribuția personalului la asigurările sociale de sănătate		Casa în lei	

- Plata contribuției unității la fondul de şomaj conform Chitanței nr. 7065113 din data de 30.01.2013 în sumă de 94 lei:

4371	=	5311	94
Contribuția unității la fondul de şomaj		Casa în lei	

- Plata FNAUSS conform Chitanței nr. 7065113 din data de 30.01.2013 în sumă de 159 lei:

4316	=	5311	159
FNAUSS		Casa în lei	

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Calculul impozitului pe veniturile din salarii

Calculul pentru un salariat care are salariul de încadrare de 1 300 lei şi este încadrat în funcţia de gestionar:

Salariu de bază	**1 300 lei**
Ore suplimentare plătite cu spor de 100%	0 lei
Sporuri permanente	65 lei
Alte drepturi	26 lei
Venit brut realizat	**1 391 lei**
Reţineri:	
Contribuţia salariatului la asigurările sociale 10,5%	
146	lei
Contribuţia salariatului la asigurările sociale de sănătate 5,5%	77 lei
Contribuţia salariatului la ajutorul de şomaj 0,50%	7 lei
Venit net	**1 161 lei**
Impozit pe venitul din salarii 16%	152 lei
Rest de plată	**1 009 lei**

Impozitul pe veniturile din salarii se calculează astfel:

Venit net = venit brut-CAS-CASS-şomaj-deducerea (în funcţie de coeficientul de deducere)= 1 391 - 146 – 77– 7 = 1 161 (salariu brut înainte de deducere)

Baza de deducere = 210 lei

Salariu impozabil = 951lei

Impozit(0 + 16% din 951) = 152 lei

Contabilizarea salariului pentru angajaţi

Mihai Mihaela este angajată începând cu mai 2012 în funcţia de muncitor necalificat în comerţ. Este încadrată cu salariul de 720 lei.

Salariu de bază	720 lei
Ore suplimentare plătite cu spor de 100%	0 lei
Alte drepturi	14 lei
Venit brut	734 lei
Reţineri:	
Contribuţia salariatului la asigurările sociale 10,5%	77 lei
Contribuţia salariatului la asigurările sociale de sănătate 5,5%	40 lei
Contribuţia salariatului la ajutorul de şomaj 0,50%	4 lei
Impozit pe venitul din salarii 16%	58 lei

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Deducere personală 250 lei
Salariu net 555 lei
Rest de plată 555 lei

În contabilitate se înregistrează următoarele operații pentru acest salariat:

a) Contribuția angajatului la asigurările sociale(734*10,50%=77)

421 = 4312 77 lei
Personal-salarii datorate Contribuția personalului la asigurările sociale

b) Contribuția angajatului la fondul de șomaj (734*0,50%=4)

421 = 4372 4 lei
Personal-salarii datorate Contribuția angajat la fondul de șomaj

c) Contribuția angajatului la asigurările sociale de sănătate (734*5,50%=40)

421 = 4314 40 lei
Personal-salarii datorate Contribuție angajat la asigurările sociale de sănătate

d) Impozitul pe venituri de natura salariilor(363*16%=58)

421 = 444 58 lei
Personal-salarii datorate Impozitul pe venit de natura salariilor

e) restul de plată

421 = 5311 555 lei
Personal-salarii datorate Casa în lei

Contabilizarea concediilor

Mihai Mihai este încadrată cu salariul de 720 lei.

În luna iunie 2013, salariatul a avut 10 zile de concediu de odihnă. Pe durata concediului de odihnă, salariații au dreptul la o indemnizație pentru concediul anual de odihnă, calculată astfel:

Ico = Nzco * Sr/nr.zile lucrătoare din lună, unde
Ico = indemnizația pentru concediul de odihnă anual;
Nzco = numărul zilelor de concediu;
Sb = salariul de bază;

Nzco = 10 zile

Sb = 720 lei

Nr.zile lucrătoare din lună = 21 zile

Ico = 10 * 720 / 21 = 343 lei

Salariu de bază	720 lei
Alte drepturi	14 lei
Concediu de odihnă	343 lei
Venit brut	734 lei
Reţineri:	
Contribuţia salariatului la asigurările sociale 10,5%	77 lei
Contribuţia salariatului la asigurările sociale de sănătate 5,5%	40 lei
Contribuţia salariatului la ajutorul de şomaj 0,50%	4 lei
Impozit pe venitul din salarii 16%	58 lei
Deducere personală(fără persoane în întreţinere)	250 lei
Salariu net	555 lei
Rest de plată	555 lei

REZUMAT: Terţii se înregistrează în contabilitate cu ajutorul clasei 4 şi reprezintă personele fizice sau juridice cu care intreprinderea (entitatea) le are în raporturile economice(sau implicit comerciale).

Datoriile = obligaţiile întreprinderii faţă de persoanele fizice sau juridice cărora trebuie să le plateasca un echivalent valoric pentru bunuri, lucrari, servicii prestate. Au funcţie contabilă de pasiv.

Creanţa = dreptul entitatii asupra persoanelor fizice sau juridice de la care se asteapta o contra prestatie sau un echivalent valoric. Au funcţie contabilă de activ.

Salariile reprezintă pentru întreprindere o datorie socială (conform contractului de muncă semnat de ambele părţi - angajat şi angajator). Datoria privind salariile se înregistrează ca o cheltuială din activitatea curentă, de exploatare, cheltuieli privind consumul de munca vie (cheltuielile reprezentand consumul de munca vie care se inregistreaza şi în contabilitatea de gestiune în vederea determinarii costurilor de productie, a lucrarilor executate şi serviciilor prestate).

TESTE DE AUTOEVALUARE

5 salariati inregistreaza un fond de salarii total de 8000 RON

1. Se intregistreaza datoriile legale aferente fondului de salarii .Plata salariilor se face intr-o singura rata

2. Se inregistreaza retinerile pe salarii pentru fiecare angajat in parte si pe total

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3. Al doilea angajat are o deducere suplimentara de 250 lei si al patrulea are o deducere de 300 lei

4. Se ridica de la banca suma necesara platii salariilor

5. Se efectueaza plata salariilor mai putin pentru salariatul al patrulea si al cincilea.Dupa 5 zile,al patrulea salariat solicita cu cerere scrisa salariul si i se plateste.

6. Dupa termenul prescris,salariul celui de-al cincilea angajat se va trece pe venituri.

7. La sfarsit se inchid conturile de venituri si cheltuieli,determinandu-se rezultatul exercitiului financiar.

8. Intocmirea T-urilor

Cei 5 salariati sunt urmatorii:

1)Chiria Liviu –director economic-cu un salariu de baza de 2000lei

2)Bostan Mihaela-contabil sef-cu un salariu de baza de 1800 lei

3)Ciobanu Maria-Mirabela-Sef Marketing-cu un salariu de baza de 1600lei

4)Caslariu Razvan-muncitor-cu un salariu de baza de 1400lei

5)Apostol Octavian-muncitor-cu un salariu de baza de 1200lei

Fondul total de salarii=8000lei

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL VI
CONŢINUTUL ECONOMIC, FUNCŢIA CONTABILĂ ŞI CORESPONDENŢA CONTURILOR DIN CLASA 5 – CONTURI DE TREZORERIE

În conformitate cu legislaţia în vigoare, contabilitatea trezoreriei asigură evidenţa existenţei şi mişcării titlurilor de plasament (investiţiile financiare), disponibilităţilor în conturi la bănci sau casierie, creditelor bancare pe termen scurt şi altor valori de trezorerie. Contabilitatea de trezorerie trebuie să fie organizată astfel încât să permită realizarea următoarelor obiective[90]: reflectarea, urmărirea şi controlul gestionarii valorilor de trezorerie, în conformitate cu prevederile legale în vigoare; respectarea legislaţiei în legătură cu încasările şi plăţile de numerar; utilizarea celor mai eficiente forme de decontare; respectarea disciplinei financiare privind gestiunea elementelor de trezorerie aflate în conturi la bănci; dimensionarea optimă a bugetului de trezorerie; precum şi furnizarea tuturor informaţiilor referitoare la elementele de trezorerie conducerii manageriale a entităţii, în vederea fundamentării deciziilor.

Potrivit reglementărilor OMFP 3055/2009 conturile la bănci cuprind valorile de încasat cum sunt: CEC-urile şi efectele comerciale depuse la bănci, disponibilul în lei şi în valută, CEC-urile entităţii, creditele bancare pe termen scurt precum şi dobânzile aferente disponibilităţilor şi creditelor bancare acordate de bănci, conturile curente ale entităţii.

Sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poştal pe bază de documente prezentate entităţii şi neapărute încă în extrasele de cont se înregistrează într-un cont distinct. Conturile curente de la bănci se dezvoltă în analitice pe fiecare bancă în parte.

Dobânzile de încasat, aferente disponibilităţilor aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, faţă de cele de plătit, aferente creditelor acordate de Bănci în conturile curente, precum úi cele aferente creditelor bancare pe termen scurt.

---

[90] Mihai Ristea, Corina Graziella Dumitru, Contabilitate aprofundată, Ed. Universitară, Bucureşti, 2005.

Dobânzile de plătit sau cele de încasat, aferente exercițiului financiar în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare sau venituri financiare, după caz.

Potrivit legii contabilității (82/1991 republicată) contabilitatea disponibilităților aflate în conturi curente sau în caserie, precum și a mișcării acestora ca urmare a încasărilor și plăților efectuate se ține distinct în lei și în valută.

Operațiile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul zilei comunicat de BNR. Operațiile de vânzare-cumpărare de valută se înregistrează în contabilitate la cursul utilizat de BNR la care se efectuează licitația cu valută fără ca acestea să genereze în contabilitate diferențe de curs valutar. La sfârșitul exercițiului financiar diferența de curs valutar rezultată din evaluarea disponibilului în valută, cum ar fi: acreditivul sau depozitele pe termen scurt în valută, la cursul de schimb comunicat de BNR se înregistrează în conturile de venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar după caz.

6.1. RECUNOAȘTEREA ELEMENTELOR

Recunoașterea semnifică încorporarea în bilanț sau în Contul de Profit și Pierdere a unui element care îndeplinește criteriile de recunoaștere. Nerecunoașterea acelui element nu poate fi corectată nici prin prezentarea politicilor contabile folosite, nici prin note sau informații suplimentare. Un element care corespunde definiției unei structuri a situațiilor financiare trebuie recunoscut, în cazul în care:

(1) este probabil ca orice beneficiu economic viitor să fie asociat să intre sau să iasă din întreprindere;

(2) elementul are un cost sau o valoare care poate fi evaluată în mod credibil.

Când nu poate fi realizată o estimare rezonabilă, elementul nu va fi recunoscut în bilanț sau în contul Profit și Pierdere.

Investițiile financiare pe termen scurt sau **titlurile de plasament** sunt titluri de valoare achiziționate în vederea realizării unui câștig pe termen scurt sau protejării lichidităților, după caz. Spre deosebire de titlurile de participare a căror posesiune este durabilă, perioada de rotație a titlurilor de plasament nu depășește, de regulă, un an. Ele se identifică cu acțiunile, obligațiunile, bonurile de tezaur sau trezorerie și alte titluri de valoare dobândite pe termen scurt. Veniturile se realizează prin diferența dintre prețul de vânzare mai mare și prețul de cumpărare și sub forma dividendelor și dobânzilor încasate. Protejarea sau acoperirea disponibilităților bănești se face în raport cu fenomenul inflaționist, variația puterii de cumpărare a monedei (riscul de schimb) și riscul dobânzii.

Din structura titlurilor de plasament fac parte şi acţiunile proprii răscumpărate temporar în vederea atribuirii salariaţilor societăţii, regularizării cursului de bursă sau reducerii capitalului societăţii (de obicei în perioada de prelungită recesiune economică), precum şi obligaţiunile emise şi răscumpărate.

Disponibilităţile în conturile la bănci şi casierie se delimitează sub forma valorilor de încasat (cecurile şi efectele comerciale depuse la bănci), disponibilităţile în lei şi în valută, cecurile unităţii, creditele acordate de bănci în conturile curente (creditele de acoperire), creditele bancare pe termen scurt acordate prin conturi separate de împrumut, dobânzile aferente disponibilităţilor şi creditelor pe termen scurt şi alte valori de trezorerie (acreditive, avansuri de trezorerie, alte valori).

Disponibilităţile sau depozitele create în conturile de bancă pot funcţiona la vedere sau la termen. Dacă nu acţionează la vedere este recomandabil să se utilizeze tehnica contului curent sau a casei de credit. Prin acest cont se înregistrează toate operaţiile băneşti între întreprindere şi bancă. În situaţia în care încasările sunt mai mari decât plăţile, soldul contului reprezintă disponibilităţile băneşti, iar dacă încasările sunt mai mici decât plăţile, soldul exprimă creditele acordate de bancă.

Depozitele la termen în bancă reprezintă o formă de imobilizare a lichidităţilor până la un an, fără a fi transferabile sau utilizate înainte de termenul final. Procedând astfel, dobânda este mai mare decât în cazul disponibilităţilor băneşti la vedere, care lipseşte sau este foarte mică.

Din categoria disponibilităţilor băneşti fac parte acreditivele şi avansurile de trezorerie. Prin poziţia **avansuri de trezorerie** sunt delimitate disponibilităţile băneşti repartizate spre a fi girate de către administratori sau alte persoane împuternicite de întreprindere în vederea efectuării unor plăţi în favoarea întreprinderii. La această poziţie se includ şi avansurile acordate salariaţilor pentru efectuarea de cumpărări.

Acreditivul reprezintă mijloacele băneşti păstrate la bancă într-un cont distinct la dispoziţia furnizorului din care urmează a se efectua plăţile către acesta pe măsura livrării mărfurilor, executării lucrărilor sau prestării de servicii.

În *IAS 7 Situaţia fluxurilor de trezorerie* este folosită şi structura denumită **„numerar şi echivalente de numerar"**, unde:

(1) numerarul cuprinde disponibilităţile băneşti şi depozitele la vedere;

(2) echivalentele de numerar sunt investiţiile financiare pe termen scurt extrem de lichide, care sunt uşor convertibile în sume cunoscute de numerar şi care sunt supuse unui risc nesemnificativ de schimbare a valorii.

Un plasament este, în mod normal, calificat drept echivalent de numerar doar atunci când are o scadență mică, în practică se consideră de trei luni sau mai puțin de la data achiziției.

Dacă se face recurs la *IAS 32 „Instrumente financiare – prezentare și descriere"* este prezentă și noțiunea de instrumente financiare.

Un **instrument financiar** reprezintă orice contract ce generează simultan un activ financiar pentru o întreprindere și o datorie financiară sau un instrument de capitaluri proprii pentru o altă întreprindere. Instrumentele financiare se delimitează prin:

(1) activele financiare, regăsite prin următoarele elemente calificate:

(a) numerar;

(b) un drept contractual de a încasa numerar sau alte active financiare de la altă întreprindere;

(c) un drept contractual de a schimba instrumente financiare cu altă întreprindere în condițiile în care sunt potențial favorabile;

(d) un instrument de capitaluri proprii al unei alte întreprinderi;

(2) datorii financiare, ca orice datorie contractuală:

(a) de a vărsa numerar sau alt activ financiar unei alte întreprinderi;

(b) de a schimba instrumente financiare cu altă întreprindere în condiții în care sunt potențial favorabile.

Structura patrimonială denumită **alte valori de trezorerie** se individualizează sub forma timbrelor fiscale și poștale, tichetelor și biletelor de călătorie, biletelor de tratament și odihnă și alte valori.

Descoperirile de cont sau **concursurile bancare** sub forma creditelor bancare pe termen scurt rambursabile la vedere sau considerate ca o componentă a trezoreriei. Ele se delimitează sub forma creditelor de acoperire (soldul conturilor la bancă este descoperit) și creditelor bancare pe termen scurt acordate prin conturi separate de acoperire.

6.2. PRINCIPIILE ȘI REGULILE DE EVALUARE A ELEMENTELOR DE REZORERIE

Evaluarea elementelor de trezorerie are o importanță deosebită în organizarea și conducerea contabilității, contribuind la respectarea unor principii de bază ale acesteia. Ea se face diferit în funcție de natura valorilor și de momentul efectuării evaluării.

6.2.1. Evaluarea investițiilor financiare pe termen scurt (titlurilor de plasament)

Contabilitatea trezoreriei asigură evidența existenței și mișcării acțiunilor deținute la entitățile afiliate, altor investiții pe termen scurt, disponibilităților în conturi la bănci sau casierie, creditelor bancare pe termen scurt și altor valori de trezorerie[91].

Alte investiții pe termen scurt reprezintă obligațiunile emise și răscumpărate, obligațiunile achiziționate și alte valori mobiliare achiziționate în vederea realizării unui profit într-un termen scurt. În categoria altor investiții pe termen scurt intră și depozitele bancare pe termen scurt[92].

Evaluarea investițiilor financiare pe termen scurt are în vedere trei reguli generale stabilite în acest sens, respectiv:

(a) evaluarea la data intrării în entitate;

(b) evaluarea la inventariere și prezentarea elementelor la întocmirea bilanțului contabil;

(c) evaluarea la data ieșirii din entitate.

a) La intrarea în entitate, investițiile pe termen scurt se evaluează la costul de achiziție, prin care se înțelege prețul de cumpărare, sau la valoarea stabilită potrivit contractelor. Depozitele bancare pe termen scurt în valută se înregistrează la constituire la cursul de schimb valutar comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de constituire. În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, costul de achiziție nu include costurile de tranzacționare direct atribuite achiziției lor, aceste costuri fiind înregistrate în conturile de cheltuieli corespunzătoare. În cazul valorilor mobiliare pe termen scurt care nu sunt admise la tranzacționare pe o piață reglementată, precum și al valorilor mobiliare pe termen lung, costul de achiziție include și costurile de tranzacționare direct atribuibile achiziției lor[93].

b) La inventariere, evaluarea titlurilor pe termen scurt (acțiuni și alte investiții financiare) admise la tranzacționare pe o piață reglementată se realizează la valoarea de cotație din ultima zi de tranzacționare, iar cele netranzacționate la costul istoric mai puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare. Titlurile pe termen lung (acțiuni și alte investiții financiare) se evaluează la costul istoric mai

---

[91] Ordinul Ministrului Finanțelor Publice nr. 3055/2009, publicat în M. O. nr. 766/10.11.2009, Art 167;

[92] Idem art.168.

[93] OMFP nr. 3055/2009, publicat în M. O. nr. 766/10.11.2009, Art. 51.

puțin eventualele ajustări pentru pierdere de valoare[94]. Pentru deprecierea investițiilor deținute ca active circulante, la sfârșitul exercițiului financiar, cu ocazia inventarierii, se reflectă ajustări pentru pierdere de valoare, înregistrate pe seama cheltuielilor. La sfârșitul fiecărui exercițiu financiar, ajustările pentru pierderile de valoare reflectate se suplimentează, diminuează sau anulează, după caz[95].

c) La ieșirea din entitate, evaluarea titlurilor de plasament se face la valoarea lor de intrare sau valoarea contabilă. În situația în care prețul de vânzare (cesiune), care este înscris în actul de vânzare – cumpărare, este mai mare sau mai mic decât valoarea de intrare, atunci diferența constatată se înregistrează în conturile de venituri, respectiv cheltuieli privind investițiile pe termen scurt cedate. În situația în care vânzarea se efectuează numai pentru o parte din totalul titlurilor de plasament este necesar să se facă evaluarea în funcție de prețul mediu ponderat de cumpărare, respectiv de intrare, sau prin folosirea metodei FIFO, LIFO sau CMP, după caz. La ieșirea din entitate a investițiilor pe termen scurt, eventualele ajustări pentru pierdere de valoare se anulează.

6.2.2. Evaluarea disponibilităților și a operațiilor în devize

Evaluarea disponibilităților și a operațiilor în devize implică următoarele aspecte:

Operațiunile financiare în lei sau în valută se efectuează cu respectarea regulamentelor emise de Banca Națională a României și a reglementărilor emise în acest scop[96]. Conturile la bănci cuprind: valorile de încasat, cum sunt cecurile și efectele comerciale depuse la bănci, disponibilitățile în lei și valută, cecurile entității, creditele bancare pe termen scurt, precum și dobânzile aferente disponibilităților și creditelor acordate de bănci în conturile curente. Sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poștal, pe bază de documente prezentate entității și neapărute încă în extrasele de cont, se înregistrează într-un cont distinct. Conturile curente la bănci se dezvoltă în analitic pe fiecare bancă. Dobânzile de încasat, aferente disponibilităților aflate în conturi la bănci, se înregistrează distinct în contabilitate, față de cele de plătit, aferente creditelor acordate de bănci în conturile curente, precum și cele aferente creditelor bancare pe termen scurt. Dobânzile de plătit și cele de încasat, aferente exercițiului

[94] Idem, Art. 56, pct. 5.
[95] Ibidem, Art 170, pct. 1.
[96] OMFP nr. 3055/2009, publicat în Monitorul Oficial nr. 766/10.11.2009, Art. 178;

financiar în curs, se înregistrează la cheltuieli financiare sau venituri financiare, după caz[97]. Contabilitatea disponibilităților aflate în bănci sau în casierie și a mișcării acestora, ca urmare a încasărilor și plăților efectuate, se ține distinct în lei și în valută[98].

Operațiunile privind încasările și plățile în valută se înregistrează în contabilitate la cursul de schimb valutar, comunicat de Banca Națională a României, de la data efectuării operațiunii, iar operațiunile de vânzare-cumpărare de valută, inclusiv cele derulate în cadrul contractelor cu decontare la termen, se înregistrează în contabilitate la cursul utilizat de banca comercială la care se efectuează licitația cu valută, fără ca acestea să genereze în contabilitate diferențe de curs valutar[99].

Disponibilitățile în valută și alte valori de trezorerie, cum sunt titluri de stat în valută, acreditive și depozite în valută se evaluează la sfârșitul fiecărei luni, la cursul de schimb al pieței valutare, comunicat de Banca Națională a României din ultima zi bancară a lunii în cauză. Diferențele de curs înregistrate se recunosc în contabilitate la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar.

În cazul deschiderii de acreditive în valută în vederea achitării unor obligații față de furnizori, lichidarea acreditivelor „se efectuează la cursul de schimb comunicat de Banca Națională a României, de la data operațiunii de lichidare"[100]. Diferențele de curs valutar între cursul de la data constituirii sau cursul la care acreditivele sunt înregistrate în contabilitate și cursul Băncii Naționale a României de la data lichidării acreditivelor se înregistrează la venituri sau cheltuieli din diferențe de curs valutar. În cazul plăților în valută suportate din avansuri de trezorerie, cheltuielile se recunosc în contabilitate la cursul din data efectuării operațiunilor sau la cursul din data decontării avansului[101].

6.3. PREZENTAREA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚA OPERAȚIUNILOR DE TREZORERIE

➢ **Grupa 51 „CONTURI LA BĂNCI"**

✓ **Contul 511** „Valori de încasat"→ disponibilitate bănească, după funcția contabilă: cont de ACTIV. Se desfășoară pe 3 analitice (de ACTIV):

- **5112** „Cecuri de încasat"

---

[97] Idem, Art.171;
[98] Ibidem, Art. 172;
[99] Ibidem, Art. 173;
[100] Ibidem, Art. 175;
[101] Ibidem, Art. 176.

5112=411 „clienți" → reprezintă valoarea cecurilor primite de la clienți

512=5112 → reprezintă valoarea cecurilor încasate

- **5113** „Efecte de încasat"

5113=413 „efecte de primit" reprezintă valoarea efectelor comerciale (cambie, bilet la ordin, trată, warand) primite de la clienți.

% = **5113**
512 → încasări în conturi curente a efectelor
667 → valoarea sconturilor acordate

- **5114** „Efecte remise spre scontare"

Valoarea soldului debitor = valoarea CEC-urilor comerciale înregistrate și neîncasate încă.

✓ **Contul 512** „Conturi curente la bănci"

- **5121** „Conturi la bănci" (A)
- **5124** „Conturi la bănci în valută" (A)
- **5125** „sume în curs de decontare" (A)

Contul 512 ține evidența disponibilităților bănești la bancă precum și a încasărilor și plăților în numerar și prin viramente.

„Conturi curente la bănci" **512** = **%**
(A+D) **411** „Clienți"(A)
5112 „Cecuri de încasat"(A)
5113 „Efecte de încasat" (A)
5114 „Efecte remise spre scontare" (A)
413 „Efecte de primit de la clienți"(A)
581 „Viramente interne" (A/P)
456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul (A/P)
706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii"
765 „Venituri din diferențe de curs valutar"

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

767 „Venituri din sconturi obținute"
4424 „TVA de recuperat" (A)
418 „Clienți – facturi de întocmit" (A)
519 „Credite bancare pe termen scurt" (P)
162 „Credite bancare pe termen lung" (P)
5187 „Dobânzi de încasat" (A)
446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" (P)
448 „Alte datorii și creanțe cu bugetul statului"
131 „Subvenții guvernamentale pentru investiții" (P)
445 „Subvenții" (A)
741 „Venituri din subvenții de exploatare"
764 „Venituri din investiții financiare cedate"

% = 512 „Conturi curente la bănci"
401 „Furnizori" (P)
404 „Furnizori de imobilizări" (P)
408 „furnizori – facturi nesosite" (P)
519 „Credite bancare pe termen scurt"
162 „Credite bancare pe termen lung"
403 „Efecte de plătit" (P)
405 „Efecte de plătit pentru imobilizări" (P)
421 „Personal – salarii datorate" (P)
423 „Personal – ajutoare materiale datorate" (P)
4311 „Contribuția unității la asigurările sociale" (P)
4312 „Contribuția personalului la asigurările sociale" (P)
4313 „Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate" (P)
4371 „Contribuția unității la fondul de șomaj" (P)
4372 „Contribuția personalului la fondul de șomaj" (P)
441 „Impozitul pe profit/venit" (P)
4423 „TVA de plată" (P)
4428 „TVA neexigibilă" (A/P)
444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor" (P)
446 „Alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate" (P)
447 „Fonduri speciale – taxe și vărsăminte asimilate" (P)

456 „Decontări cu acționarii/asociații privind capitalul" (A/P) → la retragere
462 „Creditori diverşi" (P)
581 „Viramente interne" (A/P)
612 „Cheltuieli cu întreținerea şi reparațiile"
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"
667 „Cheltuieli privind sconturile acordate"

Soldul debitor al contului 512 reprezintă disponibilitățile băneşti ale entității existente în conturile curente la bănci.

✓ **Contul 518** „Dobânzi" se desfăşoară pe 2 subconturi:

- **5186** „Dobânzi de plătit" (P) → reprezintă datoria de plată a dobânzii către bancă şi concomitent o cheltuială financiară a entității.

„Cheltuieli privind dobânzile" **666 = 5186** „dobânzi de plătit"

- **5187** „Dobânzi de încasat" (A) → reprezintă pentru întreprindere un venit financiar

„Dobânzi de încasat" **5187 = 766** „venituri din dobânzi"

Soldul debitor al contului 518 reprezintă dobânzile de primit.
Soldul creditor al contului 518 reprezintă dobânzile de plătit.

✓ **Contul 519** „Credite bancare pe termen scurt" → se desfăşoară pe 8 analitice, toate de PASIV. Primirea creditului reprezintă datoria de plată a întreprinderii față de bancă.

„Conturi curente la bănci"**512 = 519** „Credite bancare pe termen scurt"
(A+D) (P+C)

Rambursarea creditului pe termen scurt reprezintă micşorarea datoriei față de bancă. Se poate efectua prin virament sau numerar.

„Credite bancare pe termen scurt" **519 = %**
512 „Conturi curente la bănci"
531 „Casa"

Soldul creditor reprezintă datoria întreprinderii față de bancă pentru creditul nerambursat.

Odată cu înregistrarea creditului contabilitatea înregistrează conform contractului de creditare dobânda aferentă.

➢ **Grupa 53 „CASA"**

✓ **Contul 531** „Casa"

- **5311** „Casa în lei" (A)
- **5314** „Casa în valută" (A)

Ține evidența existenței numerarului în casieria unității precum și a încasărilor și plăților în numerar.

531 = %

(intrări, încasări)

411 „Clienți"

707 „venituri din vânzarea mărfurilor" -pentru vânzarea prin magazine proprii din unitate

are loc descărcarea din gestiune (607 = 371) la prețul de înregistrare

706 „Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii"

toate de la conturi curente

758 „Alte venituri din exploatare"

581 „Viramente interne" (face trecerea de la 512)

455 „Sume datorate acționarilor/ asociaților"

501 „Acțiuni deținute de entitățile afiliate"

505 „Obligațiuni emise și răscumpărate" (A)

506 „Obligațiuni" (A)

508 „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate"

766 „venituri din dobânzi"

767 „Venituri din sconturi obținute"

456 „Decontări cu acționarii/ asociații privind capitalul" (A/P)

% = **531**

401 „Furnizori"(P)

404 „Furnizori de imobilizări"(P)

408 „Furnizori – facturi nesosite" (P)

BUCHAREST UNIVERSITY LIBRARY

421 „Personal – salarii datorate" (P)
423 „Personal – ajutoare materiale datorate" (P)
426 „Drepturi de personal neridicate" (P)
431 „Asigurări sociale" (P)
437 „Ajutor de şomaj" (P)
441 „Impozitul pe profit/venit" (P)
444 „Impozitul pe venituri de natura salariilor" (P)
446 „Alte impozite, taxe şi vărsăminte asimilate" (P)
448 „Alte datorii şi creanţe cu bugetul statului"
612 „Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile"
665 „Cheltuieli din diferenţe de curs valutar"
519 „Credite bancare pe termen scurt" (P)

Soldul debitor al contului 531 reprezintă numerarul existent în caseria unităţii.

✓ **Contul 532** „Alte valori"
- **5321** „Timbre fiscale şi poştale" (A)
- **5322** „Bilete de tratament şi odihnă" (A)
- **5323** „Tichete şi bilete de călătorie" (A)
- **5328** „Alte valori" (A)

„Alte valori" **532** = **%**
401 „Furnizori"
531 „Casa"

Alte valori consumate de natura 5321, 5322, 5323 (date angajaţilor) se trec pe cheltuieli ale întreprinderii în funcţie de scopul pentru care au fost folosite.
% = **532** „Alte valori"
624 „Cheltuieli cu transportul de bunuri şi personal"
625 „Cheltuieli cu deplasări, detaşări şi transferări"
626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii"

Contul 5328 se referă la BCF-uri. În momentul consumului acestor bonuri se înregistrează intrarea combustibilului.
„Combustibili"**3022** = **5325** „Alte valori"

Soldul debitor al contului 532 reprezintă alte valori existente şi neconsumate încă.

➢ **Grupa 54 „ACREDITIVE"**

✓ **Contul 541** „Acreditive" (A)

Acreditivul reprezintă suma pusă la dispoziția furnizorului din contul curent al întreprinderii la bancă în vederea efectuării de plăți curente:

- ieşirea banilor din bancă

„Viramente interne" **581** = **512** „"Conturi curente la bănci

- constituirea acreditivului

„Acreditive" **541** = **581** „Viramente interne"

- efectuarea plăților reprezintă datoria față de furnizori sau furnizorii de imobilizări

„Furnizori" **401** = **541** „Acreditive"

„Furnizori de imobilizări" **404** = **541** „Acreditive"

În cazul în care s-au înregistrat operații în valută eventualele diferențe de curs valutar se vor înregistra ca venit, pentru diferențe favorabile, sau cheltuieli, pentru diferențe nefavorabile.

„Acreditive" **541** = **765** „Venituri din diferențe de curs valutar"

→ înregistrate la sfârşitul exercițiului financiar

„Cheltuieli din diferențe de curs valutar" **665** = **541** „Acreditive"

→ reprezintă diferențe nefavorabile de curs valutar cu ocazia lichidării operațiilor privind acreditivele deschise în valută.

Contul 541 are două subconturi, ambele de ACTIV:

- **5411** „Acreditive în lei" (A)
- **5412** „Acreditive în valută" (A)

✓ **Contul 542** „Avansuri de trezorărie" (A)

Se pot acorda în numerar din caserie

„Avansuri de trezorărie" **542** = **532** „Alte valori"

Cu ocazia consumului avansului de trezorerie pentru achiziționarea de stocuri contul 542 se creditează.

BCU INSCENTIAL UNIVERSITY LIBRARY

% = 542
301
...
381

Dacă achiziția stocurilor din avansuri de trezorerie s-a făcut prin achitarea unei facturi întocmite de furnizori

„Furnizori"401 = 542 „Avansuri de trezorărie"

Contul 542 se mai utilizează și pentru evidențierea sumelor acordate prin sistemul de carduri:

„Viramente interne" 581 = 512 „Conturi curente la bănci"
„Avansuri de trezorărie" 542 = 581 „Viramente interne"

Soldul debitor al contului 542 reprezintă avansurile de trezorerie nedecontate.

➢ **Grupa 58 „VIRAMENTE INTERNE"**

✓ **Contul 581** „Viramente interne" (A/P) → ține evidența viramentelor de disponibil între conturile de trezorerie.

„Viramente interne" 581 = %
512 „Conturi curente la bănci"
531 „Casa"
541 „Acreditive"
542 „Avansuri de trezorărie"

% = 581 „Viramente interne"
512 „Conturi curente la bănci"
531 „Casa"
541 „Acreditive"
542 „Avansuri de trezorărie"

➢ **Grupa 50 „INVESTIȚII PE TERMEN SCURT"**

Contul 501 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate" (A) → Ține evidența acțiunilor deținute de entitate la entitățile afiliate. Se debitează cu valoarea

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

acțiunilor cumpărate în numerar sau din conturile curente sau prin intermediul contului 509.

501 = %
531 „Casa"
512 „Conturi curente la bănci"
509 „Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt"

Acțiunile cedate se înregistrează în creditul contului:

% = 501 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate"
531 „Casa"
512 „Conturi curente la bănci"
664 „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate"

✓ **Contul 505** „Obligațiuni emise și răscumpărate" (A)→ se debitează cu valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate.

505 = %
531 „Casa"
512 „Conturi curente la bănci"
509 „Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt"

Valoarea obligațiunilor emise și răscumpărate anulate se înregistrează în creditul contului 505, prin micșorarea împrumuturilor din emisiunea de obligațiuni.

„Împrumuturi din emisiuni de obligațiuni" **161 = 505** „Obligațiuni emise și răscumpărate"

- ✓ **Contul 506** „Obligațiuni" (A)
- ✓ **Contul 508** „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate"
- ▪ **5081** „Alte titluri de plasament" (A)
- ▪ **5088** „Dobânzi la obligațiuni și titluri de plasament" (A)

508 = %
531 „Casa"
512 „Conturi curente la bănci"
509 „Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt"

BCU „I. CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

765 „Venituri din diferențe de curs valutar"→ aferente altor valori de trezorerie cum ar fi:

titluri de stat în valută și depozite pe termen scurt în valută.

% = **508** „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate"
531 „Casa"
512 „Conturi curente la bănci"
664 „Cheltuieli privind investițiile financiare cedate"
665 „Cheltuieli din diferențe de curs valutar"→ reprezintă valoarea altor investiții financiare cedată pentru diferențe nefavorabile aferente altor valori de trezorerie cum ar fi titlurile de stat în valută și depozite pe termen scurt în valută.

- ✓ **Contul 509** „Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt"
- **5091** „Vărsăminte de efectuat pentru acțiunile deținute la entitățile afiliate" (P)
- **5092** „Vărsăminte de efectuat pentru alte investiții pe termen scurt" (P)

→ ține evidența vărsămintelor efectuate pentru investiții financiare cumpărate.

% = **509** (P+C) „Vărsăminte de efectuat pentru investițiile pe termen scurt"
501 „Acțiuni deținute la entitățile afiliate"
505 „Obligațiuni emise și răscumpărate"
508 „Alte investiții pe termen scurt și creanțe asimilate"
506 „Obligațiuni"

Achitarea investițiilor financiare pe termen scurt cumpărate prin vărsăminte înregistrate se poate face în numerar sau prin virament.

509 = **%**
(P-D) **531** „Casa"
512 „Conturi curente la bănci"

Soldul creditor al contului 509 reprezintă valoarea datorată pentru investițiile pe termen scurt cumpărate.

APLICAȚII

1. Din disponibilul existent în contul curent la bancă se constituie un acreditiv la dispoziția furnizorului în valoare de 20.000 lei în vederea efectuării de plăți curente.

2. Se ridică de la bancă 5000 lei de către casierul întreprinderii, se introduc în casă.

3. Se achiziționează pe bază de factură bilete de tratament în valoare de 2000 lei.

4. Se cumpără cu plata în numerar BCF-uri în valoare de 1000 lei. Se consumă jumătate din BCF-uri pentru achiziționarea de combustibil.

5. Se acordă un avans (în numerar) de 1000 lei pentru:
- cheltuieli de protocol 200 lei
- pentru plata taxelor de telecomunicații 300 lei
- pentru reclamă, publicitate 300 lei
- diferența rămasă necheltuită se varsă la caserie

6. Se achită o factură primită de la furnizori pe baza căreia s-a achiziționat marfă în valoare de 3000 lei, din acreditivul constituit.

REZOLVARE

Operația economică determină micșorarea disponibilului din conturile curente de la bancă concomitent cu creșterea acreditivului.

Trecerea sumei de 20.000 lei noi din contul de trezorerie 512 în alt cont de trezorerie 541 „acreditive" necesită folosirea contului intermediar 581 „viramente interne".

Contul 512 fiint un cont de ACTIV va înregistra micșorarea în CREDIT (potrivit regulilor de funcționare a conturilor). Contul 541 fiind un cont de ACTIV va înregistra creșterea în DEBIT.

Contul 581 se deschide și se închide cu ocazia trecerii sumei de 20.000 lei din contul curent în contul „acreditive".

1) 20.000 „Viramente interne" 581 = 512 „Conturi curente la bănci" 20.000
20.000 „Acreditive" 541 = 581 „Viramente interne" 20.000

2) Operația economică determină micșorarea disponibilului de la bancă concomitent cu creșterea numerarului din casă prin intermediul contului intermediar 581 „Viramente interne" (A-C).

5000 „Viramente interne" 581 = 5121 „Conturi curente la bănci" 5000
5000 sa în lei" 5311 = 581 „Viramente interne" 5000

3) Biletele de tratament reprezintă pentru contabilitatea întreprinderii alte valori. Prin achiziționarea lor crește stocul lor din unitate, concomitent cu creșterea datoriei față de furnizori, pe baza facturii nr. 1; include TVA. Valoarea contului 4426 „TVA deductibilă" (A) se deduce din total factură

BIBLIOTECA TEHNICĂ UNIVERSITY LIBRARY

	% = 401 „Furnizori”	2380
„Bilete de tratament şi odihnă”5322		2000
„TVA deductibilă”4426		380

4) BCF-urile reprezintă pentru contabilitatea întreprinderii alte valori. Contul 5328 „Alte valori” creşte prin debitare, fiind un cont de activ, iar contul 531 „Casa” se micşorează prin creditare, fiind de asemenea un cont de activ.

	% = 531 „Casa”	1190
„Alte valori”5328		1000
„TVA deductibilă” 4426		190

Prin înregistrarea consumului de BCF-uri scade stocul acestora concomitent cu creşterea valorii materialelor consumabile de natura combustibilului.

500 „Combustibili ”3022 = 5328 „Alte valori” 500

5) Prin acordarea avansului în numerar scade numerarul din caserie concomitent cu creşterea avansului primit spre decontare (poate fi utilizat şi contul intermediar 581 „Viramente interne”).

1000 „Avansuri de trezorerie” 542 = 5311 „Casa în lei” 1000

Consumarea sumei de 800 lei se trece pe cheltuieli ale întreprinderii. Cheltuielile sunt procese economice transformatoare de activ, creşterea lor se va înregistra în debit.

Contul 542 „Avansuri de trezorerie”, cont de ACTIV, va înregistra micşorarea în credit.

	% = 542 „Avansuri de trezorerie”	800
„Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate”623		500
„Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii”626		300

„Profit sau pierdere”121 =	%	800
623 „Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate”		500
626 „Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii”		300

200 „Casa în lei”5311 = 542 „Avansuri de trezorerie” 200

BCU ARGEŞ CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

6) Achitarea facturii nr. 1/ 05. 05. 2006 privind achiziționarea de marfă reprezintă o micșorare a datoriei întreprinderii față de furnizor, concomitent cu micșorarea acreditivului constituit la dispoziția lui.

3000 „Furnizori" 401 = 541 „Acreditive" 3000

D	5121	C
Sid 50.000		
	20.000 (1	
	5.000 (2	
Rd 0	Rc 25.000	
Tsd 50.000	Tsç 25.000	
Sfd 25.000		

D	5311	C
Sid 0	Sic 0	
2) 5000	1190 (4	
5) 200	1000 (5	
Rd 5200	Rc 2190	
Tsd 5200	Tsc 2190	
Sfd 3010		

D	581	C
Sid 0	Sic 0	
1) 20.000	20.000 (1	
2) 5.000	5.000 (2	
Rd 25.000	Rc 25.000	
Tsd 25.000	Tsc 25.000	
∅		

D	541	C
Sid 0	Sic 0	
1) 20.000	3000 (6	
Rd 20.000	Rc 3000	
Tsd 20.000	Tsc 3000	
Sfd 17.000		

D	542	C
Sid 0	Sic 0	
5) 1000	800 (5	
	200 (5	
Rd 1000	Rc 1000	
Tsd 1000	Tsc 1000	
∅		

D	401	C
Sid 0	Sic 0	
	2380 (3	
6) 3000	3000 (6	
Rd 3000	Rc 5380	
Tsd 3000	Tsc 5380	
Sfc 2380		

D	5322	C
Sid 0	Sic 0	
3) 2000		
Rd 2000	Rc 0	
Tsd 2000	Tsc 0	
Sfd 2000		

D	5328	C
Sid 0	Sic 0	
4) 1000	500 (4	
Rd 1000	Rc 500	
Tsd 1000	Tsc 500	
Sfd 500		

D	3022	C
Sid 0	Sic 0	
4) 500		
Rd 500	Rc 0	
Tsd 500	Tsc 0	
Sfd 500		

D	623	C
Sid 0	Sic 0	
5) 500	500 (5	
Rd 500	Rc 500	
Tsd 500	Tsd 500	
∅		

D	626	C
Sid 0	Sic 0	
5) 300	300 (5	
Rd 300	Rc 300	
Tsd 300	Tsc 300	
∅		

D	4426	C
Sid 0	Sic 0	
3) 380		
4) 190		
Rd 570	Rc 0	
Tsd 570	Tsc 0	
Sfd 570		

D	121	C
Sid 0	Sic 0	
	500 (5	
	300 (5	
Rd 0	Rc 800	
Tsd 0	Tsc 800	
Sfc 800		

SCOALA CENTRALA UNIVERSITARA LIBRARY

APLICAȚII

1) La data de 03.01.2014, cumpără 500 de acțiuni de la o entitate afiliată, la un preț de cumpărare de 60 lei/acțiune, din care 20% achită imediat, în numerar.

501 = % 30.000
5311 6.000
5091 24.000

2) La data de 06.01.2014 achiziționează mărfuri de la un furnizor intracomunitar, la prețul de 10.000 $, urmând ca plata facturii nr. 430 să se facă în termen de 90 zile (cursul dolar este 4,35 lei/$). Calcule preliminarii: 10 000 x 4,35 = 43 500.

371 = 401 43.500

3) La data de 10.01.2014 răscumpără la termen 200 de obligațiuni, la un preț de vânzare de 25 lei/obligațiune, concomitent cu plata contravalorii acestora, prin ordin de plată.

505 = 5121 5.000

4) La data de 10.01.2014 anulează obligațiunile emise (la valoarea nominală de 25 lei/obligațiune) și răscumpărate.

161 = 505 5.000

5) La data de 13.01.2014 primește de la LUKOIL biletul la ordin în valoare de 3.500 lei.

413 = 4111 3.500

6) La data de 14.01.2014 achită diferența rămasă ocazionată de achiziționarea acțiunilor, conform ordinului de plată.

5091 = 5121 24.000

7) La data de 15.01.2014 se depune biletul la ordin de la LUKOIL, la bancă pentru decontare.

5113 = 413 3.500

8) La data de 16.01.2014 înregistrează dobânda de plătit către bancă, în valoare de 415 lei, pentru creditele de trezorerie, primite prin intermediul contului de disponibilități.

666 = 5186 415

9) La data de 17.01.2014 se plătește dobânda către bancă înregistrată în ziua precedentă.

5186 = 5121 415

10) La data de 23.01.2014 datorită tendinței de scădere pronunțată a prețului acțiunilor deținute la entitățile afiliate, entitatea hotărăște să vândă 300 de acțiuni, la un preț de 59 lei/acțiune, cu încasare imediată în contul curent.

% = 501 18.000
5121 17.700
6642 300

11) La data de 24.01.2014 cumpără 100 tichete de masă în valoare totală de 2.480 lei, TVA inclus(24%).

% = 401 2.480
5328 2.000
4426 480

12) La data de 24.01.2014 constituie ajustări pentru pierderea de valoare a acțiunilor deținute la entitățile afiliate în valoare de 700 lei.

6864 = 591 700

13) La data de de 31.01.2014 înregistrează diferența de curs valutar aferentă facturii nr. 430 din 06.01.2014 (cursul dolarului de 4,30 lei/$). Calculul diferenței favorabile de curs valutar:

10.000 x (4,35 – 4,30) = 500 lei
5124 = 767 500

14) La data de 04.02.2014 înregistrează dobânda de primit de la bancă, în valoare de 450 lei, pentru disponibilitățile băneşti aflate în cont.

5187 = 766 450

15) La data de 05.02.2014 se înregistrează încasarea dobânzii în contul curent, aferentă depozitului din contul curent.

5121 = 5187 450

16) La data de 05.02.2014 se înregistrează rambursarea unei rate, aferenta unui credit bancar pe termen scurt, în valoare de 2.500 lei.

5191 = 5121 2.500

ACU SIGENTRA UNIVERSITY LIBRARY

17) La data de 08.02.2014 se achiziționează 10 bilete de tratament și odihnă, în valoare totală de 3.720 lei, TVA inclus (cota de TVA 24%), conform facturii nr. 123.

% =	401	3.720
5321		3.000
4426		720

18) La data de 09.02.2014 se achită factura nr. 123 din 08.02.2014.

401 = 5121		3.720

19) La data de 11.02.2014 se distribuie angajaților 5 bilete de tratament și odihnă, din care 50% se suportă de către aceștia, iar 50% de către întreprindere, conform Contractului colectiv de muncă.

% = 5322		1.500
6458		750
4282		750

20) La data de 13.02.2014 achiziționează 10 bonuri de combustibil în valoare totală de 1240 lei, TVA inclus(24%), pe care le plătește dintr-un avans de trezorerie.

% = 542		1.240
5328		1.000
4426		240

21) La data de 22.02.2014 se cumpără combustibili prin utilizarea bonurilor de combustibil.

3022 = 5328		1.000

22) La data de 23.02.2014 ridică de la bancă suma de 15.000 lei, pe baza cecului de numerar, în scopul achitării chenzinei a doua. Aceasta operațiune ocazionează următoarele înregistrări:

a) Ieșirea numeralului din contul bancar al entității.

581 = 5121		15.000

b) Intrarea numeralului în casierie.

5311 = 581		15.000

c) Plata chenzinei la data de 25.02.2014

425 = 5311		15.000

23) La data de 27.02.2014 plăteşte factura nr. 491 în valoare de 340 lei printr-un acreditiv deschis la Libra Bank.

401 = 5411 340

24) La data de 28.02.2014 se reţine pe statul de plată contravaloarea biletelor de tratament şi odihnă suportată de cei 5 salariaţi.

421 = 4282 930

REZUMAT : Conturile la bănci cuprind valorile de încasat cum sunt: CEC-urile şi efectele comerciale depuse la bănci, disponibilul în lei şi în valută, CEC-urile entităţii, creditele bancare pe termen scurt precum şi dobânzile aferente disponibilităţilor şi creditelor bancare acordate de bănci, conturile curente ale entităţii.

Sumele virate sau depuse la bănci ori prin mandat poştal pe bază de documente prezentate entităţii şi neapărute încă în extrasele de cont se înregistrează într-un cont distinct. Conturile curente de la bănci se dezvoltă în analitice pe fiecare bancă în parte.

Acreditivul reprezintă suma pusă la dispoziţia furnizorului din contul curent al întreprinderii la bancă în vederea efectuării de plăţi curente

TESTE DE AUTOEVALUARE

1. Registrul de casă este:

a) Formularul în care se consemneazã toate operatiunile de încasări si plăti efectuate cu numerar pe baza actelor justificative si de stabilire la sfârsitul fiecărei zile a soldului de casă;

b) Formularul cu ajutorul căruia se tine evidenta încasărilor societătii într-o lună;

c) Formularul pe baza căruia se fac plătile cu numerar;

d) Formularul care contine operatiile de intrări si iesiri de numerar;

e) Formularul care cuprinde încasările si plătile din timpul zilei, cu stabilirea soldului de casă la sfârsitul lunii.

2. Înregistrarea contabilă 5121 = 456 reprezintă:

a) depunerea de numerar din contul de disponibil de la bancă în casieria unitătii;

b) intrarea în patrimoniul societătii a aporturilor în bani , depuse de actionarii societătii;

c) stingerea datoriilor fată de furnizori;

d) cresterea datoriilor fată de actionarii societătii;

e) retragerea din societate a unui actionar.

3. Una dintre afirmatiile de mai jos privind acreditivele este falsă:

f) sunt sume depuse la bănci si puse la dispozitia tertilor în vederea efectuării unor plăti în favoarea acestora;

g) se înregistrează în contabilitate în conturi distincte;

h) sunt sume puse la dispozitia băncii pentru acoperirea nevoilor bănesti ale acesteia;

i) reprezintă un cont de activ;

j) reprezintă active circulante bănesti.

4. Încasarea unei creanțe prin contul de la bancă determină înregistrarea:

a) 5121 = 4111 c) 413 = 4111 d) 5113 = 4111

b) 4111 = 5121 e) 5121 = 413

5. Achitarea impozitului pe profit prin virament generează următoarea formulă contabilă:

a) 441 =5121 c) 441 =5311 e) 441 = 691

b) 5121 = 441 d) 691= 441

6. Efectuarea prin cont a cheltuielilor de constituire se înregistrează:

b. 208 = 5121; b. 201 = 5311; c. 201 = 5121; d. 203 = 5121.

BCU IAȘI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL VII
CONŢINUTUL ECONOMIC, FUNCŢIA CONTABILĂ ŞI CORESPONDENŢA CONTURILOR DIN CLASA 6 CONTURI DE CHELTUIELI

Pentru realizarea obiectului de activitate propus, fiecare entitate efectuează cheltuieli prin elementele folosite în procesul muncii, indiferent de modul de utilizare al acestora.

7.1. CHELTUIELILE – DEFINIŢII, CLASIFICĂRI ŞI STRUCTURI

Cheltuielile constituie diminuări ale beneficiilor economice înregistrate pe parcursul perioadei contabile sub formă de ieşiri sau scăderi ale valorii activelor ori creşteri ale datoriilor, care se concretizează în reduceri ale capitalurilor proprii, altele decât cele rezultate din distribuirea acestora către acţionari[102].

Cheltuielile sunt definite de patru momente, derulate în următoarea ordine: angajarea, consumul, plata, imputarea (decontarea).

Angajarea are loc în momentul în care întreprinderea contracteaza obligaţia băneasca ce generează plăţi sau consumă resurse.

Consumul are loc în momentul utilizării efective a resurselor în scopul realizării obiectului de activitate propus.

Plata constă în achitarea unei sume de bani ca echivalent al unor obligaţii contractuale sau al unor dispoziţii legale.

Imputarea reprezintă momentul în care cheltuielile sunt repartizate sau decontate asupra rezultatului exerciţiului.

În definiţia cheltuielilor sunt incluse cheltuielile care se referă la activităţile curente ale întreprinderii dar şi pierderile.

Cheltuielile activităţii curente ale întreprinderii cuprind costul vânzărilor, salariile, amortizarea ş.a. Acestea iau forma unei ieşiri sau a unei diminuări a activelor, ca de exemplu: numerar sau echivalente de numerar, stocuri, imobilizări corporale ş.a.

---

[102] Ministerul Finanţelor Publice, OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cap. 2, sect. 6, pct. 34, alin. 1(b;

Pierderile reprezintă reduceri ale beneficiilor economice şi pot rezulta sau nu ca urmare a desfăşurării activităţii curente a entităţii. Acestea nu diferă ca natura de alte tipuri de cheltuieli[103].

În această categorie sunt incluse, de exemplu, pierderile rezultate din dezastre dar şi cele rezultate din cedarea activelor imobilizate, precum şi pierderile nerealizate, cum ar fi: pierderile rezultate din creşterea cursului valutar al datoriilor în valută.

Cele mai importante criterii de clasificare a cheltuielilor sunt următoarele:

1. După natura lor, cheltuielile se grupează în:

a) cheltuieli de exploatare;

b) cheltuieli finanaciare;

c) cheltuieli extraordinare (excepţionale).

Cheltuielile de exploatare înregistrează acele operaţii privind aprovizionarea, producţia şi desfacerea bunurilor, lucrărilor şi serviciilor. Totodată, sunt incluse şi operaţiile privind investiţiile, prin care se realizează producţia şi construcţia proprie de mijloace fixe.

În această categorie sunt incluse:

a) cheltuielile privind stocurile ce evidenţiază consumurile stocate şi nestocate privind materiile prime, materialele consumabile, energia şi apa, mărfurile, ambalajele etc.

b) cheltuielile cu lucrările şi serviciile executate de terţi diferenţiate în două categorii, astfel:

- cheltuieli ocazionate de lucrările şi serviciile legate direct de desfăşurarea activităţii;
- cheltuieli privind lucrările şi serviciile legate indirect de activitatea entităţii.

c) cheltuieli cu impozite, taxe şi vărsăminte asimilate;

d) cheltuieli cu personalul;

e) alte cheltuieli de exploatare.

Cheltuielile financiare curpind toate cheltuielile privind pierderile din creanţe legate de participaţii, investiţiile financiare cedate, diferenţele de curs valutar, dobânzile, sconturile acordate, alte cheltuieli financiare.

Cheltuielile extraordinare „apar neregulat şi cu frecvenţa redusă şi se referă la acele evenimente distincte de activităţile curente ale entităţii."

---

[103] Idem, cap. 2, sect. 8, pct. 262, alin. 3

Cheltuielile cu amortizarile, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare, precum şi cheltuielile cu impozitul pe profit şi alte impozite, calculate potrivit legii, se evidenţiaza distinct, în funcţie de natura lor.

2. După perioada de timp la care se referă, cheltuielile se împart în:

a) cheltuieli curente;

b) cheltuieli înregistrate în avans şi cele de repartizat pe mai multe exerciţii;

c) cheltuieli de plată.

Cheltuielile curente se referă la cheltuielile angajate în exerciţiul curent şi conectate la veniturile exerciţiului curent (sunt recunoscute de rezultatul exerciţiului curent). Acestea se divizează în: cheltuieli angajate şi plătite în exerciţiul curent, cheltuieli angajate de plătit, cheltuieli calculate.

Cheltuielile înregistrate în avans, precum şi cele de repartizat pe mai multe exerciţii sunt cheltuielile constatate sau angajate în exerciţiul curent, dar decontate asupra rezultatului exerciţiilor viitoare.

În această categorie sunt incluse cheltuieli ca abonamentele, chiriile, dobânzile aferente contractelor de leasing financiar.

Cheltuielile de plată sunt acele cheltuieli constatate efectiv dar pentru care, până la încheierea exerciţiului, nu s-au primit documente de constatare.

3. Dupa consecinţele asupra relaţiei rezultatul exerciţiului – trezorerie, cheltuielile sunt grupate în:

a) cheltuieli efective;

b) cheltuieli calculate.

Cheltuielile efective sunt cheltuieli ale exerciţiului curent, păltite sau de plătit, generând fluxuri de trezorerie sub formă de plăţi.

Cheltuielile calculate sunt cheltuieli ale exerciţiului curent dar nu angajează plăţi. Acestea au consecinţe diferite asupra relaţiei rezultatul exerciţiului - trezorerie, în funcţie de felul lor, astfel:

- **cheltuielile cu amortizările**

- în exerciţiul în care sunt calculate şi incluse în cheltuieli, duc la scăderea rezultatului exerciţiului şi la „un surplus de disponibilităţi bănesti în contul curent, peste nivelul rezultatului" cu o mărime corespunzătoare amortizărilor calculate, urmând ca pe toată durata de viaţă a imobilizărilor consecinţele să fie aceleaşi;

- în acest mod, întreprinderea acumulează disponibilităţi băneşti care sunt necesare pentru înlocuirea imobilizărilor la scoaterea acestora din funcţiune. Totodată se constată faptul că „amortizarea, ca şi celelalte cheltuieli calculate, se constituie ca un element al capacităţii de autofinanţare a întreprinderii";

- **cheltuielile cu provizioanele**

- în exercițiul în care sunt constituite, acestea duc la scăderea rezultatului exercițiului și la „un surplus de disponibilități bănești în contul curent, peste nivelul rezultatului" cu o mărime corespunzătoare cheltuielilor calculate iar în exercițiul următor, în care se efectuează cheltuielile pentru care s-au constituit provizioanele, nu este influențat rezultatul exercițiului dar sunt reduse disponibilitățile din contul curent cu suma aferentă cheltuielilor efectuate;

- **cheltuieli cu ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare**

- în exercițiul în care sunt constatate, duc la scăderea rezultatului exercițiului și la „un surplus de disponibilități bănești în contul curent, peste nivelul rezultatului" cu o mărime corespunzătoare cheltuielilor calculate;

- în exercițiul următor, în care are loc ajustarea în sensul reducerii sau anulării deprecierii sau pierderii de valoare, rezulatatul exercițiului va înregistra o creștere în timp ce disponibilitățile bănești din contul curent nu vor fi influențate.

7.2. PREZENTAREA CONTURILOR UTILIZATE PENTRU EVIDENȚIEREA CHELTUIELILOR

Cheltuielile se înregistrează în PGC în **clasa 6**, ele ca și procese economice transformatoare nu se regăsesc în bilanț. Funcționează în cursul exercițiului după regula de funcționare a conturilor de **Activ**, se **debitează** cu valoarea tuturor operațiunilor economice ce privesc consumuri, plăți angajamente etc; și se **creditează** la sfârșitul exercițiului prin transferarea sumelor existente (în **debit**) în contul 121 „profit și pierdere" în vederea determinării rezultatului financiar.

Grupa 60 „Consumurile materiale":

601"cheltuieli cu materiile prime"

„ch. cu mat.prime"601	**=**	**301"materii prime"**
A+D		**A-C**

Reprezintă consumul de materii prime pe seama cheltuielilor pe baza bonului de consum, sau descărcarea gestiunii la prețul de înregistrare pentru materiile prime constatate lipsă la inventariere. Concomitent cu operația de descărcare a gestiunii contabile se calculează prețul de imputație pentru lipsa constatată asupra persoanei vinovate + alte cheltuieli aferente (cheltuieli de transport, aprovizionare, TVA) pe seama veniturilor. Diferența dintre venituri reprezentând prețul de imputație 758 și cheltuielile reprezentând prețul de înregistrare, 601, va fi regăsit în contul 121 „profit și pierdere".

La sfârşitul exerciţiului:

„profit şi pierdere"121 = 601 „ch. cu mat.prime"

602"cheltuieli cu materialele consumabile", funcţionează asemănător contului 601, ţine evidenţa consumurilor de materiale consumabile şi a eventualelor lipsuri constatate.

603"cheltuieli cu materialele de natura obiectelor de inventar", se debitează în momentul în care obiectele de inventar se dau în folosinţă secţiilor.

604"cheltuieli cu materialele nestocate"

605"cheltuieli privind energia şi apa", în debitul acestor conturi se înregistrează direct consumul (exclusiv TVA) direct pe baza facturii întocmite de furnizori:

% = 401"furnizori" Val.cons.+TVA

=

Val.cons 604
19%*val.cons 4426

% = 401"furnizori" Val.cons.+TVA
Val.cons 605
19%*val.cons 4426

606"cheltuieli privind animalele şi păsările", debitul acestui cont reprezintă descărcarea gestiunii de animale tinere, păsări etc, la preţul lor de înregistrare:

"ch. priv. anim. şi păs." 606 = 361"animale şi păsări"

Concomitent cu această înregistrare în contabilitate se înregistrează operaţiunea de vânzare sau trecere a animalelor sau păsărilor la altă categorie de vârstă - imobilizări corporale 2134.

"chelt. Cu mărf" 607 = 371"mărfuri"

607 „cheltuieli cu mărfurile", debitarea acestui cont are loc cu ocazia descărcării gestiunii, se înregistrează la preţul de înregistrare al mărfurilor ieşite cu ocazia vânzării sau constatate lipsă.

Concomitent cu această înregistrare se înregistrează vânzarea pe seama veniturilor la preţul de vânzare:

4111 = %
707
4427

Pentru vânzările prin magazin propriu de desfacere cu încasarea în numerar prin casierie:

531 = %
707
4427

608"cheltuieli privind ambalajele", debitarea contului înregistrează descărcarea gestiunii pentru ambalaje.

Toate conturile din grupa **60** se soldează la sfârşitul exerciţiului prin transferarea sumelor la 121 „profit şi pierdere".

121 = %
601
602
603
604
605
606
607
608

Grupa 61"Cheltuieli cu lucrările şi serviciile executate de terţi, se debitează în momentul înregistrării lucrărilor de întreţinere, reparaţii (611), în momentul plăţii chiriilor din conturi curente/casă (612), în momentul înregistrării pe seama cheltuielilor a primelor de asigurare plătite sau înregistrarea studiilor şi cercetărilor suportate de întreprindere (613, 614).

Conturile din grupa 61 se creditează la sfârşitul lunii închizându-se prin transferarea la 121:

121 = %
611
612

BCU CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

613
614

Grupa 62"cheltuieli cu alte servicii executate de terţi"
621"cheltuieli cu colaboratorii"
622"cheltuieli privind comisioanele şi onorariile"
628"alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi"

Se înregistrează:

62 = 542 **Avans de trezorerie**

Grupa 64"cheltuieli cu personalul"

Conturile din grupa 64 înregistrează cheltuielile cu munca vie (consumurile de muncă vie). Salariile reprezintă pentru entitate **datorii** de plată faţă de angajaţii săi, dar şi faţă de stat, fiind datorii aferente salariilor şi se trec pe cheltuieli ale întreprinderii.

Fondul de salarii pe total întreprindere (datoriile întreprinderii faţă de angajaţi):

641 = 421

6451,6452,6453,6458 – datorii ale întreprinderii faţă de terţi, datorii aferente fondului de salarii.

6451 = 4311

6452 = 4371

6453 = 4313

635 = 447

Cheltuielile din grupa 64 se regăsesc în contul de rezultate la sfârşitul fiecărui exerciţiu:

121 = %
641
6451
6452
6453
6458

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Grupa 65 „alte cheltuieli de exploatare"

654"pierderi din creanțe și debitori diverși", înregistrează în **debitul** său pierderi din creanțe (4118 „clienți incerți sau în litigiu") sau din debitori diverși (461-rău platnici, dubioși, aflați în litigiu) și de la care nu se mai poate recupera creanța.

658"alte cheltuieli de exploatare" se **debitează** cu activele cedate și alte operațiuni de capital (când prețul de vânzare este diferit față de valoarea de intrare a imobilizărilor).

Cedarea unei imobilizări corporale prin vânzarea sa către un debitor la preț de vânzare de 10.000 RON, valoare de intrare a imobilizării cedate 12.000 RON, amortizat în valoare de 9.000 RON:

	461	=	**%**	**12.400**
			758	**10.000**
			4427	**2.400**
	%	=	**212**	**12.000**
Amortizare	**281**			**3.000**
	6583			**9.000**

Alte cheltuieli de exploatare înregistrează în **debit** amenzile, penalitățile, despăgubirile plătite din casă, donațiile.

658	=	**%**
		21
		3..

Cheltuielile din grupa 66 afectează negativ rezultatul activității de exploatare prin transferarea lor asupra contului 121:

121	=	**%**
		6581
		6582
		6583
		6588

Toate cheltuielile din activitatea de exploatare reprezintă consumurile materiale și de muncă vie și participă alături de celelalte cheltuieli din clasa 6 la determinarea rezultatului financiar.

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Consumurile materiale şi de muncă vie se înregistrează în paralel cu înregistrarea în contabilitatea financiară şi în contabilitatea de gestiune, pe baza aceloraşi documente privind consumurile: bon de consum, facturi pentru materiale nestocate, fişe pentru calculul şi înregistrarea amortizării, stat de plată al salariilor, al concediilor pre şi post natale şi alte ajutoare materiale, chitanţă fiscală pentru servicii poştale, sau alte documente privind consumurile.

Activitatea financiară înregistrează cheltuielile cu ajutorul conturilor din grupa **66"cheltuieli financiare":**

663"pierderi din creanţe legate de participaţii"

664"cheltuieli privind investiţiile financiare cedate"

665"cheltuieli din diferenţe de curs valutar"

666"cheltuieli privind dobânzile"

667"cheltuieli privind sconturile acordate"

Contul 666 dobânzi aferente creditelor pe termen lung, dobânda reprezintă o cheltuială şi se înregistrează în momentul stabilirii datoriei de plată al întreprinderii.

Contul 665"cheltuieli din diferenţe de curs valutar" se debitează cu încasarea creanţelor în devize cu diferenţe nefavorabile prin scăderea cursului valutar faţă de data înregistrării creanţei (vânzări, executări de lucrări, prestări de servicii în valută). Se debitează în momentul plăţii unei datorii în valută şi cursul valutar la data plăţii este mai mare decât cursul valutar la data înregistrării facturii primite de la terţi. Contul 665 se mai înregistrează şi la sfârşitul anului pentru stabilirea eventualelor diferenţe nefavorabile de curs valutar existente la data de 31 decembrie pentru creanţele înregistrate în valută sau datoriile înregistrate în valută ce urmează a fi încasate, respectiv plătite în exerciţiul următor. La începutul exerciţiului următor are loc regularizarea diferenţelor de curs valutar, urmând ca în momentul încasării sau plăţii (după caz) efective să se înregistreze diferenţele de curs valutar.

Cheltuielile financiare se închid la sfârşitul exerciţiului prin contul 121:

121 = Grupa 66

Grupa 67 "cheltuieli extraordinare"

Conţine conturile:

671"cheltuieli privind calamităţile şi alte evenimente extraordinare", se debitează cu pierderile suferite ca urmare a calamităţilor naturale:

671 = %
21..
3..
512
531

Grupa 68 "cheltuieli cu amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere sau pierdere de valoare"

681 *„cheltuieli de exploatare privind amortizările, provizioanele şi ajustările pentru depreciere "se debitează cu înregistrarea amortizării imobilizărilor corporale pe feluri:*

681 = 281

Precum şi cu înregistrarea provizioanelor sau ajustărilor pentru deprecierea imobilizărilor:

681 = %
291
293
296

6814"cheltuieli de exploatare privind ajustările pentru deprecierea activelor circulante":

6814 = %
29.

686"cheltuieli financiare privind amortizările şi ajustările pentru pierderea de valoare", se debitează cu cheltuielile financiare privind amortizările şi ajustările:6863,6864,6868.

Grupa 69"cheltuieli cu impozitul pe profit şi alte impozite"

691"cheltuieli cu impozitul pe profit", se debitează cu înregistrarea la sfârşitul exerciţiului a impozitului ca o datorie faţă de bugetul de stat:

691 = 441

121 = 691 **Diminuarea profitului**

APLICAŢII

Societatea a înregistrat următoarele operaţiuni contabile ce au afectat conturile de cheltuieli:

- Se înregistrează cheltuieli cu materiile prime în valoare de 1480.04 lei

601	=	301	1480.04 lei
Cheltuieli cu materii prime		Materii prime	

- Se înregistrează cheltuieli cu materiale consumabile în valoare de 1907.85lei

602	=	302	1907.85 lei
Cheltuieli cu materiale consumabile		Materiale consumabile	

- Se cumpără combustibil în valoare de 43123.96 lei

6022	=	3022	43123.96 lei
Cheltuieli privind combutibilii		Combustibili	

- Se înregistrează cheltuieli cu alte materiale consumabile în valoare de 3813.02 lei

6028	=	4012	3813.02 lei
Cheltuieli cu alte materiale consumabile		Furnizori diverşi	

- Se înregistrează utilizarea unor obiecte de inventar în valoare de 156.40 lei

603	=	303	156.40 lei
Cheltuieli privind materiale de natura obiectelor de inventar		Materiale de natura obiectelor de inventar	

- Se înregistrează cheltuieli cu materialele nestocate în valoare de 6567.19 lei

604	=	4012	6567.19 lei
Cheltuieli privind materialele nestocate		Funizori diverşi	

Se înregistrează cheltuieli cu energia şi apa în valoare de 43079.49 lei

605	=	4012	43079.49 lei
Cheltuieli privind energia şi apa		Furnizori diverşi	

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- Se înregistrează cheltuieli privind mărfurile en-gros în valoare de 2575485.19 lei

6071	=	4012	2575485.19 lei
Cheltuieli privind mărfurile en-gros		Furnizori diverşi	

- Se înregistrează cheltuieli privind mărfurile en-detail în valoare de 15283882.21 lei

6072	=	3711	15283882.21 lei
Cheltuieli privind mărfurile en-detail		Marfuri en-detail	

- Se înregistrează cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile mijloacelor fixe în valoare de 14490.34 lei

611	=	4012	14490.34 lei
Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile		Furnizori diverşi	

- Se înregistrează cheltuieli cu reparaţiile mijloacelor de transport în valoare de 5888.72 lei

61102	=	4012	5888.72 lei
Cheltuieli cu întreţinerea şi reparaţiile		Furnizori diverşi	

- Se inregistreaza plata în avans a chiriei datorate în valoare de 42274.06 lei

612	=	471	42274.06 lei
Cheltuieli cu redevenţele, locaţiile de gestiune şi chiriile		Chirie inregistrată în avans	

- Se înregistrează plata asigurării auto în valoare de 19801.37 lei

613	=	5311	19801.37 lei
Cheltuieli cu primele de asigurare		Casa în lei	

- Se inregistreaza cheltuieli pentru un studiu de piaţă efectuat de o unitate specializată în valoare de 1081.00 lei

614	=	4012	1081.00 lei
Cheltuieli cu studiile şi cercetările		Furnizori diverşi	

BCU IAŞI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- Se înregistrează cheltuieli cu protocolul în valoare de 1806.30 lei

623	=	4012	1806.30 lei
Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate		Furnizori diverşi	

- Se înregistrează cheltuielile pentru serviciile de reclamă în valoare de 8694.18 lei

6231	=	4012	8694.18 ei
Cheltuieli de protocol, reclamă şi publicitate		Furnizori diverşi	

- Se înregistrează cheltuielile cu telecomunicaţiile în valoare de 8384.51 lei

626	=	4012	8384.51 lei
Cheltuieli poştale şi taxe de telecomunicaţii		Furnizori diverşi	

- Se înregistrează comisioanele către bancă pentru serviciile prestate în valoare de 34944.49 lei

627	=	51212	34944.49 lei
Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate		Cont curent B.C.R	

- Se înregistrează cheltuieli cu servicii bancare în valoare de 12.00 lei

6271	=	51214	12.00 lei
Cheltuieli cu serviciile bancare şi asimilate		Cont curent B.T	

- Se înregistrează cheltuielile cu serviciile executate de terţi în valoare de 32602.20 lei

628	=	4012	32602.20 lei
Alte cheltuieli cu serviciile executate de terţi		Furnizori diverşi	

BCU ASICENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- Se înregistrează decontul efectuat pentru avansul de trezorerie în valoare de 23467.00 lei

%	=	542	23467.00 lei
6281		Avansuri de trezorerie	18925.00
Alte cheltuieli cu serviciile executate de terți			
4426		4542.00	
TVA deductibilă			

- Se înregistrează cheltuielile cu impozitul pe mijloace de transport în valoa de 28421.78 lei

635	=	4461	28421.78 lei
Cheltuieli cu alte impozite, taxe și vărsăminte asimilate		Alte impozite, taxe și vărsămin asimilate	

- Se înregistrează salariile personalului în valoare de 237450.00 lei

641	=	421	237450.00 lei
Cheltuieli cu salariile personalului		Personal - salarii datorate	

- Se înregistrează contribuția unității la asigurările sociale în valoare d 49501.00 lei

6451	=	4311	49501.00 lei
Contribuția unității la asigurările sociale		Contribuția unității la asigurăril sociale	

- Se înregistrează contribuția unității la asigurările pentru accidente de munc în valoare de 465.00 lei

64511	=	43111	465.00 lei
Contribuția unității la asigurările sociale		Contribuția unității la asigurăril pentru accidente de muncă	

- Se înregistrează contribuția unității la Fondul Național Unic de Asigură Sociale de Sănătate în valoare de 2021.00 lei

64512	=	43112	2021.00 lei

BCU IAȘI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

Cheltuieli privind fond FNUASS		Fond FNUASS	

- Se înregistrează contribuția unității la ajutorul de șomaj în valoare de 1188.00 lei

6452	=	4371	1188.00 lei
Contribuția unității pentru ajutorul de șomaj		Contribuția unității la fondul de șomaj	

- Se înregistrează contribuția unității pentru asigurările sociale de sănătate în valoare de 12347.00 lei

6453	=	4313	12347.00 lei
Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate		Contribuția angajatorului pentru asigurările sociale de sănătate	

- Se înregistrează contribuția unității la fondul de garantare salarială în valoare de 594.00 lei

6454	=	4373	594.00 lei
Contribuția angajatorului la fondul de garantare salarială		Contribuția angajatorului la fondul de garantare salarii	

- Se înregistrează cheltuielile societății cu pensiile private ale salariaților în valoare de 3250.00 lei

64581	=	43113	3250.00 lei
Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială		Contribuția unității la fondul de pensii facultative	

- Se înregistrează sumele acordate personalului pentru protecția socială în valoare de 2400.00 lei

64582	=	5311	2400.00 lei
Alte cheltuieli privind asigurările și protecția socială		Casa în lei	

- Se înregistrează plata cheltuielilor societății cu amenzile datorate bugetului de stat pentru nerespectarea unor dispoziții legale în valoare de 25824.20 lei

BCU "ASTRA CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY"

6581	=	5311	25824.20 lei
Despăgubiri, amenzi, penalități		Casa în lei	

- Se înregistrează depăşirea sponsorizării admise în valoare de 15360.00 lei

6582	=	3711	15360.00 lei
Donații şi subvenții acordate		Mărfuri en-gross	

- Se înregistrează pierderile constatate în valoare de 255.71 lei

6588	=	3711	255.71 lei
Alte cheltuieli de exploatare		Mărfuri en-gross	

- Se înregistrează cheltuielile cu dobânzile aferente liniei de credit în valoare de 87684.91 lei

666	=	51214	87684.91 lei
Cheltuieli privind dobânzile		Cont curent B.T	

- Se înregistrează amortizarea imobilizărilor corporale în valoare de 128380.00 lei

6811	=	281	128380.00 lei
Cheltuieli de exploatare privind amortizarea imobilizărilor		Amortizări privind imobilizările corporale	

- Se înregistrează cheltuielile cu impozitul pe profit în valoare de 77137.00 lei

691	=	441	77137.00 lei
Cheltuieli cu impozitul pe profit		Impozitul pe profit	

BCU IAŞI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

CAPITOLUL VIII
CONŢINUTUL ECONOMIC, FUNCŢIA CONTABILĂ ŞI CORESPONDENŢA CONTURILOR DIN CLASA 7 – CONTURI DE VENITURI

În categoria **veniturilor** se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activităţi curente, cât şi câştigurile din orice alte surse..

Veniturile din activităţi curente se pot regăsi sub diferite denumiri, cum ar fi : vânzări, comisioane, dobânzi, dividende.

8.1. VENITURILE – TIPOLOGIE ŞI STRUCTURI

Venitul este fluxul brut de beneficii economice primite de o societate în cursul activităţilor obişnuite ale acesteia, atunci când acesta se materializează în creşteri ale capitalului propriu, altele decât creşterile datorate contribuţiilor din partea participanţilor la acest capital propriu[104].

Veniturile sunt definite de patru momente, şi anume: producţia, facturarea, încasarea, încorporarea (deontarea).

Producţia este momentul creării rezultatului ca produs al activităţii consumatoare de resurse[105].

Facturarea (vânzarea pe credit) este reprezentată de transferarea dreptului de proprietate de la vânzător la cumpărător.

Încasarea presupune primirea contravalorii bunurilor sau serviciilor vândute.

Încorporarea este momentul în care veniturile sunt încorporate în rezultate pentru a absorbi cheltuielile corespondente.

În categoria veniturilor se includ atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activităţi curente, cât şi câştigurile din orice alte surse[106].

---

[104] Standardul Internaţional de Contabilitate IAS 18 Venituri;

[105] Prof.univ.dr.Mihai Ristea, Lect.univ.dr.Corina-Graziella Dumitru, Contabilitate financiară, format digital, cap 1, p. 3;

Veniturile din activități curente pot fi regăsite sub diferite denumiri, cum ar fi: vânzări, dobânzi, comisioane, dividende, chirii, redevențe.

Câștigurile reprezintă creșteri ale beneficiilor economice care pot apărea sau nu ca rezultat din activitatea curentă, dar nu diferă ca natură de veniturile din această activitate.

În definiția veniturilor se includ și câștiguri nerealizate, cum ar fi câștiguri realizate din reevaluarea titlurilor de plasament și cele rezultate din creșterea valorii contabile a activelor imobilizate.

Veniturile se grupează după diferite criterii, astfel:

1. După natura lor, veniturile se grupează în:

a) venituri din exploatare;

b) venituri finanaciare;

c) venituri extraordinare (excepționale).

Veniturile din exploatare sunt rezultate din activitățile curente ale întreprinderii, fiind incluse în această categorie venituri din vânzarea de produse și mărfuri, executări de lucrări și prestări de servicii, venituri din variația stocurilor, venituri din producția de imobilizări ș.a.

Veniturile financiare sunt rezultate din activitatea curentă financiară a întreprinderii și cuprind venituri din imobilizări financiare, din investiții pe termen scurt, din creanțe imobilizate, din dobânzi, din diferențe de curs valutar ș.a.

Veniturile extrordinare reprezintă compensații pretinse și primite de deținătorii de polițe de asigurare pentru pierderile din calamități naturale și alte evenimente extraordinare.

2. După perioada de timp la care se referă, veniturile se împart în:

a) venituri curente;

b) venituri înregistrate în avans;

c) venituri de realizat.

Veniturile curente sunt constatate în exercițiul curent și încorporate în rezultatul exercițiului curent. Acestea curpind: veniturile primite în exercițiul curent, veniturile de primit, de încasat și veniturile calculate.

Veniturile înregistrate în avans sunt reprezentate de veniturile înregistrate în exercițiul curent care aparțin rezultatului exercițiului(lor) următor(oare).

Venturile de realizat sunt venituri realizate efectiv și încorporate în exercițiul curent, pentru care nu s-au întocmit documente de înregistrare.

---

[106] Ministerul Finanțelor Publice, OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, cap. 2, sect. 8, pct. 252, alin. (1)

BCU "CAROL I" CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

3. După consecințele asupra relației rezultatul exercițiului - trezorerie, veniturile sunt grupate în:

a) venituri efective;

b) venituri calculate.

Veniturile efective sunt venituri ale exercițiului curent, primite sau de primit, generând fluxuri de trezorerie sub formă de încasări.

Veniturile calculate sunt venituri ale exercițiului curent dar nu angajează încasări. Acestea au consecințe diferite asupra relației rezultatul exercițiului – trezorerie, în funcție de felul lor, astfel:

- veniturile din variația stocurilor

- în situația în care toate produsele obținute în exercițiul curent sunt vândute în exercițiul curent, relația rezultatul exercițiului – trezorerie nu este influențată, profitul regăsindu-se în disponibilități din contul curent sau în alte active;

- în situația în care toate produsele obținute rămân în stoc, rezultatul exercițiului nu este influențat dar se diminuează disponibilitățile din contul curent cu suma cheltuielilor efectuate, totalul activelor nefiind influențat.

- veniturile din producția de imobilizări

- nu afectează rezultatul, disponibilitățile din contul curent reducându-se cu costul imobilizărilor dar regăsindu-se ca active în conturile de imobilizări;

- disponibilitățile cheltuite pentru obținerea imobilizărilor se reântregesc pe toata durata de viața a imobilizărilor prin amortizarea acestora.

- veniturile din provizioane și ajustări pentru depreciere sau pierdere de valoare

- în exercițiul în care sunt constituite provizioanele sau se constată deprecieri sau pierderi de valoare și în următorul exercițiu în care se produce diminuarea sau anularea lor, relația rezultatul exercițiului – trezorerie este influențată în sensurile prezentate anterior;

- pe ansamblul celor două exerciții relația rezultatul exercițiului – trezorerie nu este influențată.

8.2. REGLEMENTĂRI PRIVIND VENITURILE

Potrivit articolului 17, alin. (2) din Legea contabilității nr.82/1991, "contabilitatea veniturilor se ține pe feluri de venituri, după natura sau sursa lor, după caz."

Principalele elemente care formează veniturile unității patrimoniale sunt sumele sau valorile încaste sau de încasat, din[107]:

- livrările de bunuri, executarea de lucrări, prestările de servicii şi din avantajele pe care unitatea patrimonială a consimțit să le primească;
- executarea unei obligații legale sau contractuale din partea terților;
- venituri excepționale.

Pentru determinarea rezultatului exercițiului financiar, în cadrul veniturilor sunt cuprinse şi veniturile din producția stocată, veniturile din producția imobilizată, veniturile din diminuarea sau anularea provizioanelor şi veniturile din prețul de vânzare al activelor cedate.

Contabilitatea veniturilor se realizează cu ajutorul conturilor din **clasa 7 "Conturi de venituri"** a planului de conturi.

Aceste conturi se închid la sfârşitul fiecărei luni, neprezentând astfel solduri şi nefiind conturi bilanțiere. Se debitează la sfârşitul lunii, atunci când veniturile înregistrate în cursul lunii se repartizează asupra rezultatelor exercițiului, creditându-se contul **121 "Profit şi pierdere"**[108].

Recunoaşterea veniturilor şi cheltuielilor presupune aplicarea a două principii contabile generale: principiul recunoaşterii veniturilor şi principiul conectării cheltuielilor cu veniturile.

Ambele principii precizează momentul în care trebuie recunoscute veniturile, respectiv cheltuielile.

Veniturile sunt recunoscute în contul de profit şi pierdere atunci când se poate evalua în mod credibil o creştere a beneficiilor economice viitoare legate de creşterea valorii unui activ sau de scăderea valorii unei datorii. Recunoaşterea veniturilor se realizează simultan cu recunoaşterea creşterii de active sau reducerii datoriilor (de exemplu, creşterea netă a activelor, rezultată din vânzarea produselor sau serviciilor, ori descreşterea datoriilor ca rezultat al anulării unei datorii)[109].

În vederea recunoaşterii lor, IAS 18 „Venituri", grupează veniturile în funcție de evenimentele şi tranzacțiile care le-au generat, astfel:

1. venituri din vânzarea bunurilor;
2. venituri din prestarea serviciilor;
3. venituri din redevențe, chirii, dobânzi şi dividende.

Veniturile din vânzarea bunurilor se înregistrează în contabilitate „în momentul predării bunurilor către cumpărător, al livrării lor pe baza facturii sau în

---

[107] Regulament de aplicare a Legii contabilității nr.82/1991, art. 98;

[108] Luca Iamandi, Sisteme financiar contabile comparate, note de curs, format digital;

[109] Ministerul Finanțelor Publice, OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, actualizat 2013, cap. 2, sect. 7, pct. 34, alin. (11).

alte condiții prevăzute în contract, care atestă transferul dreptului de proprietate asupra bunurilor respective, către clienți."

În categoria bunurilor sunt incluse bunurile produse se entitate în scopul vânzării, bunuri cumpărate pentru a fi revândute şi alte proprietăți deținute în scopul revânzării.

Veniturile din vânzarea bunurilor se recunosc în momentul în care sunt îndeplinite

următoarele condiții[110]:

a) entitatea a transferat cumpărătorului riscurile şi avantajele semnificative care decurg din proprietatea asupra bunurilor;

b) entitatea nu mai gestionează bunurile vândute la nivelul la care ar fi făcut-o, în mod normal, în cazul deținerii în proprietate a acestora şi nici nu mai deține controlul efectiv asupra lor;

c) mărimea veniturilor poate fi evaluată în mod credibil;

d) este probabil ca beneficiile economice asociate tranzacției să fie generate către entitate;

e) costurile tranzacției pot fi evaluate în mod credibil.

Venituri din prestarea serviciilor se înregistrează în contabilitate pe măsura efectuării lor. În prestarea serviciilor sunt cuprinse inclusiv executarea de lucrări şi orice alte operațiuni care nu pot fi considerate livrări de bunuri. Conform Standardul internațional de contabilitate IAS 18 „Venituri", „prestarea serviciilor implică executarea de către entitate a unei sarcini convenite printr-un contract, pe parcursul unei anumite perioade de timp."

Venituri din redevențe, chirii, dobânzi şi dividende se recunosc astfel[111]:

a) dobânzile se recunosc periodic, în mod proporțional, pe măsura generării venitului respectiv, pe baza contabilității de angajamente;

b) redevențele şi chiriile se recunosc pe baza contabilității de angajamente, conform contractului;

c) dividendele se recunosc atunci când este stabilit dreptul acționarului de a le încasa.

Recunoaşterea veniturilor implică şi evaluarea acestora. Conform IAS 18 „Venituri", „veniturile se evaluează la valoarea justă a contraprestației primite sau de primit, ținând cont de valoarea oricăror reduceri comerciale şi rabaturi cantitative permise de entitate".

---

[110] Ministerul Finanțelor Publice, OMFP nr. 3055/2009 pentru aprobarea Reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, actualizat 2013, cap. 2, sect. 7, pct. 34, , alin. 2

[111] Idem, pct. 260

8.3. DELIMITĂRI ŞI REGLEMENTĂRI LEGISLATIVE PRIVIND REZULTATUL EXERCIŢIULUI

În contabilitate, profitul sau pierderea se stabileşte cumulat de la începutul exerciţiului financiar. Închiderea conturilor de venituri şi cheltuieli se efectuează, de regulă, la sfârşitul exerciţiului financiar[112].

Rezultatul definitiv al exerci□iului financiar se stabileşte la închiderea acestuia[113].

Rezultatele se calculează după înregistrarea în contabilitate a tuturor operaţiunilor aferente unui exerciţiu financiar prin compararea veniturilor cu cheltuielile, iar în funcţie de activitatea pe care o generează pot fi:

- rezultate din exploatare;
- rezultate financiare;
- rezultate extraordinare.

Rezultatul exerciţiului reprezintă, deci diferenţa dintre totalitatea veniturilor şi totalitatea cheltuielilor, materializate în profit sau pierderi, motiv pentru care mai este denumit şi Contul de profit şi pierdere[114].

Prin compararea veniturilor cu cheltuielile, pot apărea 2 situaţii:

1. atunci când veniturile sunt mai mari decât cheltuielile, rezultatul exerciţiului este pozitiv (favorabil) şi se obţine *profit* (beneficiu sau câştig) ;

2. atunci când cheltuielile sunt mai mari decât veniturile, rezultatul exerciţiului este negativ (nefavorabil) şi se înregistrează *pierdere.*

Rezultatele pozitive sau profiturile au drept efect mărirea surselor patrimoniale în timp ce rezultatele negative sau pierderile duc la micşorarea activelor. Drept urmare, profiturile trebuie *utilizate* (repartizate pe destinaţii), iar pierderile trebuie *acoperite* (compensate) .

Ca urmare, în contabilitate,rezultatele se găsesc sub 2 forme, şi anume[115]:

a) *Profit sau pierdere* reprezintă procesul în care profitul sau pierderea se determină pe bază comparării cheltuielilor şi veniturilor pe parcursul exerciţiului curent. La sfârşitul exerciţiului, rezultatele obţinute se închid prin repartizarea profiturilor obţinute sau prin transferarea acestora asupra exerciţiilor următoare, respectiv prin transferarea pierderilor asupra exerciţiilor următoare;

---

[112] Legea Contabilităţii nr. 82/1991 republicată, art. 19, alin 1

[113] idem, alin 2

[114] Pop Atanasiu, Matiş Dumitru, *Contabilitate financiară*, Editura Casa Cărţii de Ştiinţă, Cluj Napoca, 2010.

[115] Petru Pantea, Gheorghe Bodea, *Contabilitatea Financiara Romaneasca Conforma Cu Directivele Europene*, Editura Intelcredo, 2010.

b) *Rezultatul reportat* reprezintă procesul în care profitul sau pierderea din anii precedenți nu au fost încă repartizate sau acoperite prin hotărârea Adunării Generale a Acționarilor sau asociaților (AGA). *Profitul reportat*, după adoptarea deciziei de utilizare, poate fi destinat pentru crearea rezervelor, majorarea capitalului social, acordarea de dividende sau acoperirea pierderilor exercițiului curent. *Pierderea raportată* poate fi acoperită pe seama rezervelor, reducerea capitalului social sau din profitul realizat în exercițiul curent.

După cum am spus mai devreme rezultatul unui exercițiu este generat de cele trei activități care determină și clasifică cheltuielile și veniturile astfel:

- ***rezultatul activității de exploatare = veniturile din exploatare - cheltuieli de exploatare***
- ***rezultatul activității financiare = venituri financiare - cheltuieli financiare*** Aceste două activități alcătuiesc *activitatea curentă* care se desfășoară în întreprindere, iar împreună alcătuiesc *rezultatul curent.*
- ***rezultatul activității extraordinare = venituri extraordinare - cheltuieli extraordinare***

Rezultatul exercițiului financiar reprezintă suma celor trei rezultate:

Rezultatul exercițiului = Rezultatul financiar + Rezultatul exploatării + Rezultatul extraordinar

La sfârșitul fiecărui an pentru determinarea rezultatului financiar, este necesară închiderea conturilor de venituri și cheltuieli, prin contul de rezultate: **121 "Profit și pierdere".**

Rezultatul exercițiului reprezintă soldul final al contului de profit și pierdere supus repartizării pe destinațiile legale.

Pentru a determina rezultatul exercițiului, se utilizează următoarea formulă generală:

Rezultatul Contabil (profit sau pierdere) = Venituri din livrarea bunurilor mobile, a bunurilor imobiliare pentru care s-a transferat dreptul de proprietate, servicii prestate, inclusiv câștiguri de orice natură _ Cheltuieli angajate pentru realizarea veniturilor

Pentru calcularea rezultatului exercițiului, este necesară determinarea rezultatului contabil înainte de impozitare, folosid relația:

Rezultat Contabil înainte de impozitare	**= Venituri realizate**	**- Cheltuieli aferente veniturilor realizate**	**-**	**Cheltuieli cu impozitul pe profit calculat şi evidenţiat în cursul exerciţiului**

În cazul în care veniturile realizate de entitate sunt mai mari decât cheltuielile, aceasta realizează profit brut, care va trebui impozitat.

Impozitarea profitului

În vederea calculării impozitului pe profit, este necesar să facem distincţie între rezultatul contabil şi rezultatul fiscal. Rezultatul contabil reprezintă valoarea profitului sau a pierderii, calculată cu ajutorul contului **121 "Profit şi pierdere"**, înainte de impozitare. Rezultatul fiscal reprezintă profitul impozabil sau pierderea fiscală a exerciţiului calculat potrivit reglementărilor fiscale, care influenţează valoarea impozitului de plătit sau de încasat.

Profitul impozabil se calculează folosind relaţia:

Profitul impozabil realizat	**= Veniturile realizate**	**Cheltuielile corespondente veniturilor**	**± Reintegrările fiscale**	**-**	**Deducerile fiscale**

Conform Codului fiscal actualizat cota de impozit pe profit este de 16%, cu unele excepţii. În cazul în care, pe baza relaţiei de mai sus, rezultatul impozabil stabilit este pozitiv, se determină impozitul pe profit cu formula:

Impozit pe profit = Rezultatul impozabil × Cota de impozit (16%)

Dacă rezultatul impozabil este negativ, acest fapt reprezintă o pierdere fiscală. Aceasta va fi recuperată din profitul obţinut în exerciţiile financiare următoare. Profitul fiscal sau pierderea fiscală sunt înregistrate în *„Declaraţia anuală privind impozitul pe profit"*.

Potrivit Codului fiscal „profitul impozabil se calculează ca diferenţă între veniturile realizate din orice sursă şi cheltuielile efectuate în scopul realizării de venituri, dintr-un an fiscal, din care se scad veniturile neimpozabile şi la care se adaugă cheltuielile nedeductibile. La stabilirea profitului impozabil se iau în calcul şi alte elemente similare veniturilor şi cheltuielilor potrivit normelor de aplicare".

Exemple de elemente similare veniturilor[116]:

- diferențe favorabile de curs valutar, rezultate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în evidența contabilă în rezultatul reportat, ca urmare a retratării sau transpunerii;
- câștigurile legate de vânzarea sau anularea titlurilor de participare proprii dobândite/răscumpărate;

Exemple de elemente similare cheltuielilor[117]:

- diferențe nefavorabile de curs valutar, rezulate în urma evaluării creanțelor și datoriilor în valută, înregistrate în evidența contabilă în rezultatul reportat, ca urmare a retratării sau transpunerii;
- diferențe nefavorabile dintre prețul de vânzare al titlurilor de participare proprii și valoarea lor de dobândire/răscumpărare, înregistrate la data vânzării titlurilor respective.

Pentru determinarea profitului impozabil, contribuabilii au obligația de a înregistra în registrul de evidență fiscală, portivit cu reglementările contabile din Legea contabilității nr.82/1991, republicată, cu modificările și completările ulterioare, veniturile impozabile, într-un an fiscal și cheltuielile realizate pentru obținerea acestor venituri.

Exemple de venituri neimpozabile:

- dividende primite de la o persoană juridică română;
- veniturile neimpozabile, prevăzute expres în acordurii și memorandumuri aprobate prin acte normative;
- veniturile provenite din anularea cheltuielilor nedeductibile;
- veniturile din reducerea sau anularea provizioanelor pentru care nu s-a acordat deducere.

Exemple de cheltuieli ce nu sunt deductibile:

- cheltuielile contribuabilului cu impozitul pe profit datorat;
- cheltuieli cu amenzi, penalități, dobânzi/majorări de întârziere datorate către autoritățile române sau străine;
- cheltuieli înregistrate în contabilitate care nu au la baza un document justificativ;
- cheltuieli cu taxa pe valoare adaugată aferentă bunurilor acordate salariaților sub forma unor avantaje în natură, dacă valoarea acestora nu a fost impozitată prin reținere la sursă.

---

[116] Codul fiscal cu normele metodologice de aplicare, titlul II, cap. 2, art.19;
[117] Codul fiscal cu normele metodologice de aplicare, titlul II, cap. 2, art.19

APLICAȚII

-Se înregistrează veniturile din vânzarea produselor reziduale în valoare de 46.00 lei

41114	=	703	46.00 lei
Clienți deșeuri		Venituri din vânzarea produselor reziduale	

- Se înregistrează veniturile din chirii în valoare de 3851.86 lei

41113	=	706	3851.86 lei
Clienți chiriași		Venituri din redevențe, locații de gestiune și chirii	

- Se înregistrează veniturile din vânzarea mărfurilor en-gross în valoare de 184457.49 lei

41111	=	707	184457.49 lei
Clienți en-gross		Venituri din vânzări en-gross	

- Se înregistrează veniturile din vânzarea mărfurilor en-detail în valoare de 1398703.00 lei

41112	=	7071	1398703.00 lei
Clienți en-details		Venituri din vânzări en-details	

- Se înregistrează veniturile din productia de imobilizari corporale in valoare de 1480.04 lei

2311	=	722	1480.04 lei
Imobilizări în curs corporale		Venituri din productia de imobilizari corporale	

- Se înregistrează veniturile din utilitățile facturate chiriașilor în valoare de 707.96 lei

BCU IAȘI CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

41113	=	7588	707.96 lei
Clienți chiriași		Alte venituri din exploatare	

- Se înregistrează încasarea dobânzilor bancare primite în valoare de 3.35 lei

51212	=	766	3.35lei
Cont curent B.C.R.		Venituri din dobânzi	

- Se înregistrează diferențe favorabile aferente furnizorilor în valoare de 92.79 lei

41212	=	768	92.79 lei
Cont curent B.C.R.		Alte venituri financiare	

%	= 121	19.310.800
703		321.9
706		35848.48
707		2857471.01
7071		16404907.49
722		1480.04
7588		1480.04
766		9247.81
768		1072.17

Închiderea conturilor de venituri:

APLICAȚII REZOLVATE

1. Din stocurile de materii prime în valoare de 10.000 RON se eliberează jumătate pe baza bonului de consum nr.1.

2. Se achiziționează cu factură fiscală nr.1, materii prime în valoare de 10.000 RON, materiale consumabile în valoare de 5.000 RON (Pu.=5 RON), mărfuri în valoare de 10.000 RON.

3. Se înregistrează factura nr. 2 privind consumul de energie electrică în valoare totală incluzând TVA de 350 RON.

4. Se recepționează materiale consumabile la Pu = 7 RON, în valoare totală de 7000 RON pe baza facturii nr.3.

5. Se eliberează pentru consum ¼ din stocul de materiale consumabile, valoarea de ieșire se calculează prin metoda costului unitar mediu ponderat .

BCU "CONSTANTIN BRÂNCUȘI" UNIVERSITY LIBRARY

6. Se prestează servicii unor clienți cu 1000 euro (3,6 RON/euro la data prestării), se încasează contravaloarea (3,3 RON/euro la data încasării).

7. Se constată cu ocazia inventarierii o lipsă de materii prime în valoare de 3.000 RON, se impută persoanei vinovate la preț de imputație de 4.000 RON + TVA.

8. Ca urmare a unor inundații se constată lipsa materiilor prime, materialelor consumabile și a mărfurilor (toate stocurile).

1. Consumul de materii prime reprezintă o micșorare a stocului acestora din unitate(gestiune). Consumul se înregistrează în contabilitate pe seama cheltuielilor materiale.

Se modifică următoarele conturi:

- 301"materii prime",după conținutul economic este un cont de stocuri, după funcția contabilă este de **Activ**, scade,scăderea înregistrându-se în **credit**.

- 601"cheltuieli cu materiile prime", este un proces transformator după conținutul economic, după funcția contabilă este de **Activ**, crește, creșterea activelor apare în **debit**.

Formula contabilă este simplă

„ch. cu mat.prime"601	=	**301"materii prime"**	**5.000**
A+D		**A-C**	

2. Prin recepționarea conform facturii nr.1 crește stocul de materii prime, materiale auxiliare, combustibili în valoare totală de 25.000 RON, concomitent cu creșterea datoriei față de furnizor incluzând și TVA de plată, valoarea totală fiind de 29.750 RON.

Se modifică următoarele conturi:

- **301 „materii prime"** după conținutul economic este un cont de stocuri, are funcția contabilă de **Activ**, crește , creșterea conturilor de **Activ** se înregistrează în **debit**.
- **302"materiale consumabile"** după conținutul economic este un cont de stocuri, are funcția contabilă de **Activ**, crește, creșterea conturilor de **Activ** se înregistrează în **debit**.
- **371 „mărfuri"** după conținutul economic este un cont de stocuri, are funcția contabilă de **Activ**, crește, creșterea conturilor de **Activ** se înregistrează în **debit**.

❖ **4426"TVA deductibil"**după conținutul economic este un cont de creanțe fiscale, are funcția contabilă de **Activ**, crește, creșterea conturilor de **Activ** se înregistrează în **debit.**

❖ **401 „furnizori"** după conținutul economic este o datorie comercială, după funcția contabilă este de **Pasiv**, crește, creșterea conturilor de pasiv se înregistrează în **credit**.

Formula contabilă:

%	=	401	29.750
301			10.000
302			5.000
371			10.000
4426			4.750

3. Consumul de energie electrică se înregistrează direct pe seama cheltuielilor pe baza facturii întocmite de furnizori.

Se modifică următoarele conturi:

❖ **401 „furnizori"** după conținutul economic este o datorie comercială, după funcția contabilă este de **Pasiv**, crește, creșterea conturilor de pasiv se înregistrează în **credit**.

❖ **4426"TVA deductibil"**după conținutul economic este un cont de creanțe fiscale, are funcția contabilă de **Activ**, crește, creșterea conturilor de **Activ** se înregistrează în **debit.**

❖ **605"cheltuieli privind energia și apa"** este un proces transformator după conținutul economic, după funcția contabilă este de **Activ**, crește, creșterea activelor apare în **debit.**

Formula contabilă:

%	=	401"furnizori"	350
605			294,12
4426			55,88

4. Prin recepționarea conform facturii nr.3 crește stocul de materiale consumabile în valoare totală de 7.000 RON, concomitent cu creșterea datoriei față de furnizor incluzând și TVA de plată, valoarea totală fiind de 8330 RON.

Se modifică următoarele conturi:

BCU IASI CENTRALA UNIVERSITARA LIBRARY

❖ **302 „materiale consumabile"** după conținutul economic este un cont de stocuri, are funcția contabilă de **Activ**, crește, creșterea conturilor de **Activ** se înregistrează în **debit. 401 „furnizori"** după conținutul economic este o datorie comercială, după funcția contabilă este de **Pasiv**, crește, creșterea conturilor de pasiv se înregistrează în **credit.**

❖ **4426"TVA deductibil"**după conținutul economic este un cont de creanțe fiscale, are funcția contabilă de **Activ**, crește, creșterea conturilor de **Activ** se înregistrează în **debit.**

❖ **401 „furnizori"** după conținutul economic este o datorie comercială, după funcția contabilă este de **Pasiv**, crește, creșterea conturilor de pasiv se înregistrează în **credit.**

Formula contabilă:

%	=	401"furnizori"	8330
302			7000
4426			1330

5. Consumul materiale consumabile reprezintă o micșorare a stocului acestora din unitate(gestiune). Consumul se înregistrează în contabilitate pe seama cheltuielilor materiale. Calcularea costului mediu ponderat se face în felul următor:

Cmp=(ValSi+ValRd)/(QSi+qintrări)=(0+5000+7000)/(0+1000+1000)=6RON/ buc.

Din gestiune iese ¼ din stocul de materiale consumabile – 500 bucăți, valoarea ieșirilor =500*6=3.000 RON

Se modifică următoarele conturi:

❖ 302"materiale consumabile", după conținutul economic este un cont de stocuri, după funcția contabilă este de **Activ**, scade,scăderea înregistrându-se în **credit.**

❖ 602"cheltuieli cu materialele consumabile" este un proces transformator după conținutul economic, după funcția contabilă este de **Activ**, crește, creșterea activelor apare în **debit.**

Formula contabilă este simplă:

„ch. cu mat.cons."602	=	302"mat. consumabile"	3.000
A+D		A-C	

6. Se înregistrează prestarea de servicii terților, fără TVA deoarece serviciile sunt prestate în exterior, creşte creanța întreprinderii față de clienți concomitent cu creşterea veniturilor din prestări de servicii.

Se modifică următoarele conturi:

❖ **411"clienți"**, după conținutul economic este o creanță, are funcția contabilă de **Activ**,creşte, creşterea conturilor de activ se înregistrează în **debit**.

❖ **704"venituri din lucrări executate şi servicii prestate"** proces economic transformator după conținutul economic, funcția contabilă de **Pasiv**, creşte, creşterea conturilor de **Pasiv** se înregistrează în **credit**.

Formula contabilă:

411	**=**	**704**	**3.600**
			1000
			euro*3,6Ron

Încasarea contravalorii creanței presupune înregistrarea creşterii disponibilităților bănești din conturile bancare, concomitent cu stingerea creanței față de clienți, dar întreprinderea va înregistra şi o diferență nefavorabilă deoarece cursul valutar a scăzut, diferență ce va fi trecută pe seama cheltuielilor.

Conturi utilizate:

❖ **512"conturi curente la bănci"** are funcția contabilă de **Activ**, creşte , creşterea conturilor de **Activ** se înregistrează în **debit**.

❖ **411"clienți"**, după conținutul economic este o creanță, are funcția contabilă de **Activ**,scade, diminuarea conturilor de activ se înregistrează în **credit**.

❖ **665"cheltuieli din diferențe de curs valutar"** este un proces transformator după conținutul economic, după funcția contabilă este de **Activ**, creşte, creşterea activelor apare în **debit**.

Formula contabilă:

%	**=**	**411**	**3.600 (1000euro*3,3)**
512			**3.300**
665			**300**

7. Lipsa constatată la inventariere se trece pe cheltuieli la procesul de înregistrare al lipsei constatate.

❖ 301"materii prime",după conținutul economic este un cont de stocuri, după funcția contabilă este de **Activ**, scade,scăderea înregistrându-se în **credit**:

❖ 601"cheltuieli cu materiile prime", este un proces transformator după conținutul economic, după funcția contabilă este de **Activ**, crește, creșterea activelor apare în **debit**.

Formula contabilă este simplă

„ch. cu mat.prime"601	=	**301"materii prime"**	**3.000**
A+D		**A-C**	

Concomitent cu descărcarea gestiunii (pe seama cheltuielilor) a lipsei constatate la preț de vânzare, în contabilitate se înregistrează **prețul de imputație,** aplicat persoanei vinovate, cacao se impută gestionarului la **preț de imputație** de 4.000 lei (alături de **prețul de imputație**, gestionarului i se pot impune și cheltuielile de transport, aprovizionare, TVA aferent).

Se utilizează următoarele conturi:

❖ **461"debitori diverși"**, reprezintă o creanță după conținutul economic, este un cont de **Activ** după funcția contabilă, crește, creșterea conturilor de **Activ** se înregistrează în **debit**.

❖ **758"alte venituri din exploatare"**este un proces economic transformator după conținutul economic, are funcția contabilă de **Pasiv**, crește , creșterea conturilor de **Pasiv** se înregistrează în **credit**.

❖ **4427"TVA colectată"**, după conținutul economic este o datorie fiscală, funcția contabilă de **Pasiv**, crește, creșterea conturilor de **Pasiv** se înregistrează în **credit**.

Formula contabilă:

461	=	**%**	**4.760**
		758	**4.000**
		4427	**760**

Diferența dintre **prețul de imputație** și **valoarea de înregistrare** a bunurilor constatate lipsă va fi regăsită în contul de rezultate **121"profit și pierdere".**

8. Lipsa materiilor prime, a materialelor consumabile și a mărfurilor provocată de inundație presupune înregistrarea pierderilor din stocuri pe seama cheltuielilor extraordinare.

Se modifică următoarele conturi:

❖ **671"cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare"**, se debitează cu pierderile suferite ca urmare a calamităților naturale, este un

proces transformator după conţinutul economic, după funcţia contabilă este de **Activ**, creşte, creşterea activelor apare în **debit**.

❖ **302"materiale consumabile"**, după conţinutul economic este un cont de stocuri, după funcţia contabilă este de **Activ**, scade,scăderea înregistrându-se în **credit**.

❖ **301"materii prime"**,după conţinutul economic este un cont de stocuri, după funcţia contabilă este de **Activ**, scade,scăderea înregistrându-se în **credit.**

❖ **371 „mărfuri"** după conţinutul economic este un cont de stocuri, după funcţia contabilă este de **Activ**, scade,scăderea înregistrându-se în **credit.**

671	=	**%**	**31.000**
		301	**12.000**
		302	**9.000**
		371	**10.000**

1. La sfârşitul lunii se regularizează TVA-ul . Avem 4427<4426 ,deci vom avea 4424"TVA de recuperat".

Conturi utilizate:

❖ **4427"TVA colectată"**, după conţinutul economic este o datorie fiscală, funcţia contabilă de **Pasiv**, scade, diminuarea conturilor de **Pasiv** se înregistrează în **debit**.

❖ **4426"TVA deductibil"**după conţinutul economic este un cont de creanţe fiscale, are funcţia contabilă de **Activ**, scade, diminuarea conturilor de **Activ** se înregistrează în **credit.**

❖ **4424"TVA de recuperat"** după conţinutul economic este un cont de creanţe fiscale, are funcţia contabilă de **Activ**, creşte, creşterea conturilor de **Activ** se înregistrează în **debit.**

Formula contabilă:

%	=	**4426**	**6.135,88**
4427			**760**
4424			**5.375,88**

9. La sfârşitul exerciţiului se închid conturile de venituri şi cheltuieli şi se calculează rezultatul exerciţiului.

Se utilizează următoarele conturi:

o **601"cheltuieli cu materiile prime"**, este un proces transformator după conţinutul economic, după funcţia contabilă este de **Activ**,în cursul lunii s-a debitat iar acum la finalul exerciţiului se va **credita**.

BCU IASI / CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

- **602"cheltuieli cu materialele consumabile"**, este un proces transformator după conținutul economic, după funcția contabilă este de **Activ**,în cursul lunii s-a debitat iar acum la finalul exercițiului se va **credita.**
- **671"cheltuieli privind calamitățile și alte evenimente extraordinare"**, este un proces transformator după conținutul economic, după funcția contabilă este de **Activ**,în cursul lunii s-a debitat iar acum la finalul exercițiului se va **credita.**
- **665"cheltuieli din diferențe de curs valutar"** este un proces transformator după conținutul economic, după funcția contabilă este de **Activ**,în cursul lunii s-a debitat iar acum la finalul exercițiului se va **credita.**
- **605"cheltuieli privind energia și apa"** este un proces transformator după conținutul economic, după funcția contabilă este de **Activ**,în cursul lunii s-a debitat iar acum la finalul exercițiului se va **credita.**
- **121"profit și pierdere"** este un cont de rezultate, după funcția contabilă este un cont bifuncțional, dar în cazul nostru este de **Activ**, crește,creșterea înregistrându-se în **debit.**

Formula contabilă:

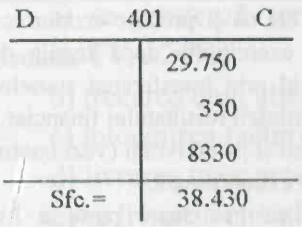
121	=	**%**		**42.594,12**
		601		**8.000**
		602		**3.000**
		605		**294,12**
		665		**300**
		671		**31.000**

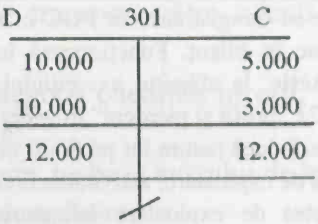
- **704"venituri din lucrări executate și servicii prestate"**este un proces transformator după conținutul economic, după funcția contabilă este de **Pasiv**, în cursul lunii s-a **creditat** iar acum la finalul exercițiului se va **debita.**
- **758"alte venituri din exploatare"** este un proces transformator după conținutul economic, după funcția contabilă este de **Pasiv**, în cursul lunii s-a **creditat** iar acum la finalul exercițiului se va **debita.**

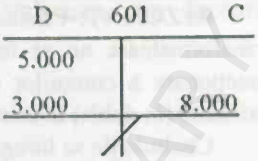
- **121"profit și pierdere"** este un cont de rezultate, după funcția contabilă este un cont bifuncțional, dar în cazul nostru este de **Pasiv**, crește,creșterea înregistrându-se în **credit.**

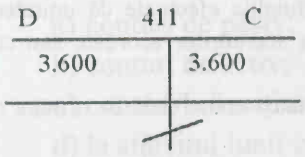
Formula contabilă:

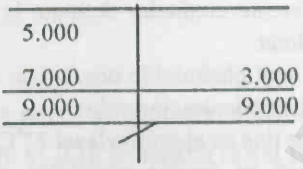
%	=	**121**		**7.600**
704				**3.600**
758				**4.000**

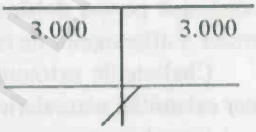


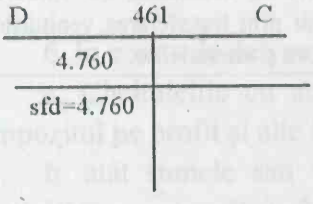


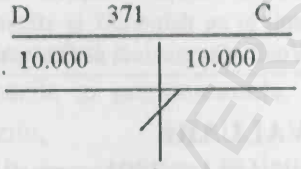


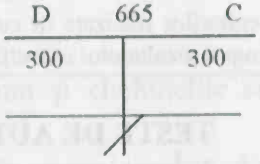


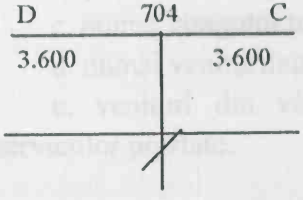


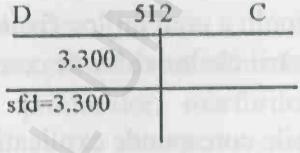


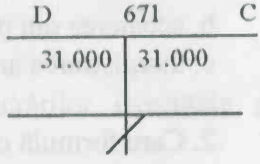


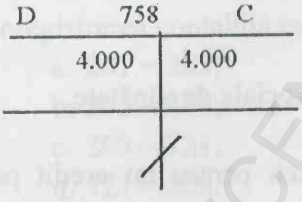


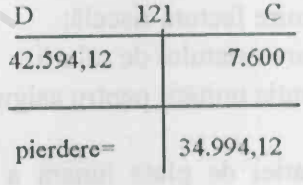


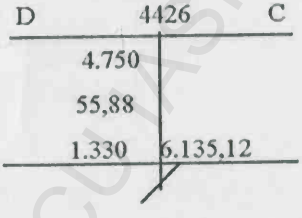


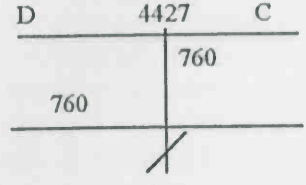


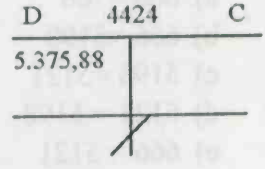












BCU TASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

REZUMAT: Cheltuielile se înregistrează în PGC în **clasa 6**, ele ca şi procese economice transformatoare nu se regăsesc în bilanţ. Funcţionează în cursul exerciţiului după regula de funcţionare a conturilor de **Activ,** la sfârşitul exerciţiului se închid prin transferarea sumelor existente (în **debit**) în contul 121 „profit şi pierdere" în vederea determinării rezultatului financiar.

Cheltuielile se înregistrează după natura lor pe feluri de cheltuieli şi pe activităţi (vezi contul de profit şi pierdere):activitatea de exploatare, activitatea financiară şi extraordinară.

Cheltuielile din activitatea de exploatare înregistrează în cea mai mare parte a lor consumurile materiale şi de muncă vie. Activitatea de exploatare este considerată în general activitate curentă a întreprinderii. Cheltuielile financiare sunt cheltuielile efectuate de unitatea economică pentru dobânzile aferente creditelor deţinute la bănci, a sconturilor acordate sau ca urmare a diferenţelor de curs valutar.

Cheltuielile extraordinare sunt cheltuielile ocazionate de societatea comercială ca urmare a unor calamităţi naturale(inudaţii, cutremure, incendii).

Contabilitatea veniturilor se ţine cu ajutorul **clasei 7 "Conturi de venituri".**

Conturile din această clasă au funcţie contabilă *de pasiv.* Se creditează cu valoarea veniturilor realizate în cursul lunii şi se debitează la sfârşitul lunii prin transferarea veniturilor asupra rezultatului exerciţiului. Veniturile prezintă aceeaşi structură ca şi cheltuielile

TESTE DE AUTOEVALUARE

1. Înregistrarea contabilă 6811 = 2801 semnifică:
a. efectuarea de cheltuieli de constituire;
b. scoaterea din patrimoniu a unui mijloc fix amortizat integral;
c. înregistrarea amortizării cheltuielilor de constituire;

2. Care formulă contabile corespunde explicatiei:
a. 622 = 462 – retineri din drepturile de personal;
b. 5311 = 4282 – indemnizatii pentru concedii de odihnă;
c. 5121 = 411 – întocmire factură fiscală;
d. 641 = 421 înregistrarea statului de salarii;
e. 635 = 447 – contributia unitătii pentru asigurările sociale de sănătate.

3. Înregistrarea obligatiei de plată lunară a dobânzii pentru un credit pe termen scurt în sumă de 20.000 lei, cu o dobândă de 24 % pe an este:
a) 666 =766 400
b) 666 =5198 400
c) 5198 =5121 400
d) 5121 = 5198 400
e) 666 = 5121 400

4. Precizaţi semnificaţia formulei contabile 4111 = % :
701
4427

a) se prestează servicii de transport către clienți la valoarea din factura fiscală, TVA 24%;

b) trecerea unui client în categoria clienților incerți,

c) întocmirea facturii fiscale;

d) livrarea unor produse finite, pe baza avizului de însoțire a mărfii;

e) se livrează clienților produse finite.

5. Conturile de cheltuieli sunt:

a) conturi de pasiv;

b) conturi de activ;

c) conturi bifuncționale;

d) la sfârșitul lunii conturile prezintă solduri creditoare;

e) sunt conturi bifuncționale și funcționează după regula de pasiv.

6. În conturile de venituri se includ :

a. Cheltuielile cu amortizările și provizioanele, precum și cheltuielile cu impozitul pe profit și alte impozite;

b. atât sumele sau valorile încasate sau de încasat în nume propriu din activități curente, cât și câștigurile din orice alte surse;

c. numai veniturile din exploatare;

d. numai veniturile financiare și cele extraordinare;

e. venituri din vânzarea produselor, mărfurilor, lucrărilor executate și serviciilor prestate.

7. Societatea Comerciale realizează un brevet din producție proprie, înregistrarea contabilă este:

a. 201 = 205;

b. 205 = 404;

c. 205 = 721;

d. 721 = 208.

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BIBLIOGRAFIE

Cărți

1. Brăgaru M. – Impozite, taxe și contribuții, Editura CH Beck, București, 2011;
2. Breuer A, Lesconi-Frumușanu M. – Contabilitate Financiară, Editura Economică, București,2013.
3. Coman F. – Contabilitate financiară și fiscalitate, Editura Economică, București, 2009.
4. Caraiani C. – Bazele Contabilității, Editura Universitară 2009;
5. Doru Pleșea, Bazele contabilității, Editura Omnia Uni S.A.S.T, București, 2006;
6. Dumbravă Mădălina, Analiza firmei pe baza bilanțului financiar, Editura Artifex, București,2009;
7. Dumitrean E, Contabilitate financiară, Editura Sedcom Libris, Iași, 2008;
8. Dumitru Corina Graziella(coord.) , Lepădatu Ghe., Samara S., Contabilitate, Editura Universitară, Bucuresti, 2009;
9. Dumitru Corina Graziella(coord.) , Lepădatu Ghe., Samara S., Contabilitate, Editura Universitară, Bucuresti, 2009;
10. Feleagă L, Feleagă N. – Contabilitate Financiară.O abordare europeană și internațională, Ediția a doua, Vol 1- Contabilitate financiară fundamentală, Editura Economică, București, 2007;
11. Feleagă L, Feleagă N. – Contabilitate Financiară.O abordare europeană și internațională, Ediția a doua, Vol 2- Contabilitate financiară aprofundată, Editura Economică, București, 2007;
12.
13. Ghid practic de aplicare a reglementărilor contabile conforme cu directivele europene, Editura CECCAR, București, 2010
14. Iacovoiu Viorela Beatrice, Străoanu Boni Mihaela, Teodorescu Cristian Dragoș, Instrumente și tehnici de analiză a stării economico-financiare a firmei, Editur Karta-Graphic, Ploiesti, 2011;
15. Ionescu Ion, Contabilitate financiară- teorie și practică, Editura Universitaria Craiova, 2013;
16. Mateș D. - Contabilitate financiară.Concepte de bază.Tratamente specifice.Studii de caz.Ediția a II-a revizuită și adăugită, Editura Mirton, Timișoara, 2012;
17. Moroșan Ioan, Contabilitatea financiară și de gestiune, Editura CECCAR, București 2010;
18. Pântea Iacob Petru , Gheorghe Bodea, Contabilitatea financiară Românească conform cu Directivele Europene, Editura Intelgredo, Deva, 2010;
19. Pântea I.P, Bodea Gh- Contabilitatea financiară, Editura Intelcredo, Deva, 2011;
20. Paraschivescu M.D, Radu F, Managementul contabilității financiare, Editura Tehnopress, Iași, 2008;
21. Paraschivescu M.D, Radu F, Managementul contabilității financiare, Editura Tehnopress, Iași, 2008;

22. Petcu Monica, Analiză economico - financiară a întreprinderii, Ediția aII a, Editura Economică, București, 2009;
23. Ristea M., Contabilitatea societăților comerciale, Editura Universitară, București 2009;
24. Ristea M, Dumitru C, Contabilitate aprofundata, editura ASE Bucuresti, 2009;
25. Ristea M. – Contabilitate financiara, Editura Universitară, București, 2005;
26. Robu Maria, Contabilitatea generală, Editura ASE, București, 2007;
27. Robu Maria, Contabilitatea generală, Editura ASE, București, 2007;
28. Sălceanu A. – Contabilitate Financiară în conformitate cu reglementările contabile românești și directivele europene- teorie, teste de autoevaluare, teste-grilă, probleme, Editura Economică, București, 2011;
29. Străoanu B.M. – Abordări teoretice și practice ale contabilității cheltuielilor și veniturilor unor instituții publice, Editura Pro Universitaria, București, 2013;
30. Străoanu B.M. – Examen la conta?Nimic mai ușor!585 de subiecte teoretice, studii de caz, monografii și aplicații reyolvate ...sau nu, Editura Economică, București, 2010;
31. Străoanu B.M. – Și salariile se contabilizează ... Află cum!, Editura Pro Universitaria, București, 2012;
32. Tenovici Cristina Otilia, Popescu Maria, Contabilitatea geberală, Editura Universitaria, Craiova, 2010, București, 2006.

Reviste sau articole din volume:

1. F.Pașa "Politicile privind veniturile și salariile", Raporturi de muncă nr 11 (Noiembrie) 2013;
2. Consultanță privind salarizarea personalului - reglementări, principii, specificități, Colecția Resurse Umane,Editura Tribuna Economică, 2013, pg 13;
3. Evoluția câștigului salarial, Revista periodică "Raporturi de muncă" nr 8 din 26 Februarie 2014;
4. Revista Impozite si taxe,nr 11 și 12 (Noiembrie- Decembrie), 2013, pg 42-47;
5. Revista Gestiunea și Contabilitatea Firmei, nr 11 (Noiembrie) 2013, pg 44;
6. Revista periodică "Raporturi de muncă" nr. 6/2013, pg 1

Legislație:

1. Legea nr. 82/1991, Legea Constabilității, revizuită și actualizată;
2. OMFP 3055/2009 pentru aprobarea reglementarilor contabile conforme cu directivele europene, Monitorul Oficial al României, revizuit si actualizat, publicat în Monitorul Oficial Partea I, nr. 766 si 766 bis din 10 Noiembrie 2009;
3. O.U.G. 111/2010 privind concediul și indemnizația lunară pentru creșterea copiilor;
4. Directiva a IV-a a Comunităților Economice Europene aplicabile entităților autorizate, reglementate și supravegheate de Comisia Națională a Valorilor Mobiliare nr.4/2011;
5. Legea nr.53/2003 privind Codul Muncii, publicată în Monitorul Oficial nr.72/05.02.2003, cu modificările și completările ulterioare, în Monitorul Oficial nr.345 din 18 mai 2011;
6. Legea bugetului de stat pe anul 2014 nr. 339 din 23.12.2013;
7. Legea nr. 399/30.10.2006 pentru aplicarea O.U.G. nr. 158/2005 privind concediile și indemnizațiile de asigurări sociale de sănătate, actualizată prin O.U.G. 117/30.12.2010;
8. Legea nr.571/2003 privind Codul fiscal, privind Codul Fiscal modificată prin HG nr. 421 din 20 mai 2014.;

BCU "CONSTANTIN BRĂILOIU" UNIVERSITY LIBRARY

9. HG nr. 500 din 18 mai 2011 privind Registrul general de evidență a salariaților;
10. HG nr.871/2013 privind salariul de bază minim brut pe țară garantat în plată pe 2014;
11. HOTĂRÂRE nr. 1496/2008 din 19 noiembrie privind modificarea anexei la HG nr. 2139/2004 pentru aprobarea catalogului privind clasificarea și duratele normale de funcționare a mijloacelor fixe;
12. HOTĂRÂRE nr. 276/2013, art.1, al.1, privind stabilirea valorii de intrare a mijloacelor fixe;
13. Standardul internațional IAS 19 Beneficiile angajaților;
14. Standardul Internațional de contabilitate 16 Imobilizări corporale;
15. Standardul Internațional de contabilitate 20 Contabilitatea subvențiilor guvernamentale și prezentarea informațiilor legate de asistență guvernamentală;
16. Standardul Internațional de contabilitate 21 Efectele variației cursurilor de schimb valutar;
17. Standardul Internațional de contabilitate 23 Costurile îndatorării.

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY

2015/5628

ISBN 978-606-26-0084-6

BCU IASI/CENTRAL UNIVERSITY LIBRARY